

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza a využití informací manažerského účetnictví v konkrétní obchodní
společnosti

Analysis and Use of Managerial Accounting Information in a Specific Business
Company

Student: Bc. Daniela Maroszová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2019

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Daniela Maroszová**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: **Analýza a využití informací manažerského účetnictví v konkrétní
obchodní společnosti**
**Analysis and Use of Managerial Accounting Information in Specific
Business Company**

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické vymezení manažerského účetnictví
3. Teoretické aspekty nákladů a výnosů
4. Analýza a využití informací manažerského účetnictví v konkrétní obchodní společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KIMMEL, P., J. WEYGANDT and D. KIESO. *Financial Accounting: Tools for Business Decision Making*. 5th ed. Hoboken: Wiley, 2009. 717 p. ISBN 978-0-470-23980-3.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 26.04.2019



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci na téma Analýza a využití informací manažerského účetnictví v konkrétní obchodní společnosti vypracovala samostatně a přílohy č. 1 a 2 jsem samostatně vložila a uvedla jsem všechny použité prameny“.

V Ostravě dne 3.7.2019


.....
Bc. Daniela Maroszová

Obsah

1. Úvod.....	6
2. Teoretické vymezení manažerského účetnictví.....	7
2.1 Finanční účetnictví	9
2.1.1 Legislativa vztahující se na finanční účetnictví	9
2.1.2 Druhy účetních jednotek a způsoby vedení finančního účetnictví	10
2.1.3 Základní principy vedení finančního účetnictví	11
2.1.4 Základní význam a funkce vedení finančního účetnictví.....	12
2.1.5 Členění účetních jednotek do kategorií dle kritérií.....	12
2.1.6 Výkazy finančního účetnictví	14
2.2 Daňové účetnictví	16
2.3 Manažerské účetnictví	17
2.3.1 Rozpočetnictví	18
2.3.2 Kalkulace	19
2.3.3 Vnitropodnikové účetnictví.....	23
2.3.2 Účetnictví pro rozhodování.....	31
2.3.3 Controlling	32
2.3.4 Vztah finančního a daňového účetnictví k manažerskému účetnictví	34
3. Teoretické aspekty nákladů a výnosů.....	37
3.1 Členění nákladů – význam a struktura	37
3.2 Druhové členění nákladů	37
3.3 Účelové členění nákladů.....	38
3.3.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.....	39
3.3.2 Náklady jednicové a režijní	40
3.4 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	41
3.4.1 Odpovědnostní středisko.....	41

3.4.2 Druhotné interní náklady	42
3.5 Kalkulační členění nákladů	43
3.5.1 Přímé a nepřímé náklady.....	43
3.6 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.....	44
3.6.1 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů.....	44
3.6.2 Náklady variabilní.....	45
3.6.3 Fixní náklady	45
3.6.4 Relevantní a irelevantní náklady.....	46
3.6.5 Oportunitní náklady	46
3.6.6 Náklady vázané k rozhodnutí.....	47
3.7 Členění výnosů – význam a struktura.....	47
3.7.1 Externí výnosy	48
3.7.2 Interní výnosy	48
4. Analýza a využití informací manažerského účetnictví v konkrétní obchodní společnosti ..	50
4.1 Představení obchodní společnosti.....	50
4.2 Analýza mzdových nákladů.....	51
4.3 Analýza odpisů	52
4.4. Analýza tržeb.....	53
4.5 Analýza výsledovky analyticky.....	53
4.5.1 Náklady	53
4.5.2 Výnosy	58
4.6 Analýza rozvahy analyticky	58
4.6.1 Aktiva.....	59
4.6.2 Pasiva	61
4.7 Analýza nákladů a výnosů roku 2017 po měsících	62
4.8 Analýza tržeb za jeden měsíc	63
5. Závěr.....	65

Seznam použité literatury	67
Seznam zkratek	69
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

Manažerské účetnictví je hlavním zdrojem informací pro interní řízení jednotlivých činností podniku a v současné době tak představuje vnitropodnikový účetní systém v jeho základní podobě. Tento účetní subsystém se orientuje především na budoucnost. Srovnáme-li manažerské účetnictví s finančním účetnictvím, hlavní rozdíl lze pozorovat ve státní regulaci a uživatelských účetních informacích. Obsah účetních informací manažerského účetnictví z pravidla nebývá předmětem státních regulací a je určen především interním uživatelům, kdežto obsah účetních informací finančního účetnictví v zásadě předmětem státních regulací bývá a je určen externím i interním uživatelům.

Diplomová práce s názvem „Analýza a využití informací manažerského účetnictví v konkrétní obchodní společnosti“ se bude zabývat nejen analýzou a využitím informací, které poskytuje manažerské účetnictví, ale také teoretickým vymezením manažerského účetnictví a subsystémů, které zahrnuje, jako např. finanční, daňové a manažerské účetnictví nebo také kalkulace, rozpočetnictví a controlling. Všechny tyto pojmy a informace o nich budou zahrnuty v druhé kapitole. Třetí samostatná kapitola diplomové práce bude věnována teorii nákladů a výnosů, která definuje členění, obsahové a účelové vlastnosti jednotlivých druhů nákladů a výnosů a jejich možnosti využití.

Cílem diplomové práce bude v první fázi teoretické vysvětlení a charakteristika rozebírané problematiky manažerského účetnictví, nákladů a výnosů, tak aby i laik mohl porozumět následně druhé fázi, ve které dojde k analýze informací již prováděného manažerského účetnictví v reálné obchodní společnosti. Hlavním cílem diplomové práce tedy bude provedení důkladné analýzy informací praktikovaného manažerského účetnictví v praxi a jejich porozumění. V případě nutnosti také zapracování návrhu na možnosti zlepšení tohoto prováděného subsystému účetnictví.

V diplomové práci budou použity metody, které vycházejí z uvedeného cíle práce. V celé diplomové práci bude použita metoda postupu, která vychází od jednoduchých kategorií postupně k jejich složitějším určení a vzájemným vztahům. Metoda popisu bude použita v teoretické části. V praktické části bude použita metoda analýzy pro analyzování prováděného manažerského účetnictví v reálné obchodní společnosti. Zároveň kapitola číslo čtyři bude popisovat i doporučení pro možnosti zlepšení prováděného manažerského účetnictví, a tedy i metodu syntézy.

2. Teoretické vymezení manažerského účetnictví

Účetnictví je uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje podnikatelský proces a jeho hodnotovou stránku. Pro účetnictví je typické modelové zobrazení reality, jelikož u některých transakcí je peněžní vyjádření velice nejisté a nesnadné. Takové modelové zobrazení vychází z přesných pravidel pro rozpoznání podstaty hospodářských transakcí, z přesně stanovených metod, zvyků a principů, ze způsobů oceňování, které účetní jednotka používá. [4]

Účetnictví je věda, která je v organizacích využívána nejen lidmi, kteří se účetnictvím zabývají. Typickým příkladem je využití účetnictví v neúčtovacích funkcích jako jsou finance, marketing nebo management. [3]

Vnitropodnikové účetnictví lze definovat jako soustavu konkrétních účetních postupů, které mají za cíl sbírat, třídit a následně zpracovávat a analyzovat informace o jednotlivých ekonomických procesech probíhajících uvnitř jednotlivých organizačních celcích (střediscích) obchodní společnosti, a také o všech ekonomických procesech, které se uskutečňují mezi jednotlivými organizačními celky (středisky). Tento proces probíhá optimálně v rozsahu a způsobu, který je nezbytný pro kompletní základnu uživatelů těchto účetních informací. Určení rozsahu je absolutně v kompetenci účetní jednotky. V užším významu si lze pod vnitropodnikovým účetnictvím představit účtování vnitropodnikových operací na vnitropodnikových účtech ve vnitropodnikových cenách. [4] Avšak každá účetní jednotka nebo lépe, její řídicí orgány a lidé v kompetenci účetních by si měli vzpomenou na často používanou metaforu, která přirovnává účetnictví jako takové ke zpětnému zrcátku v autě. Jednoduše řečeno, pohled zpět je významný, ale pohled dopředu je důležitější. [6]

Pro manažerské účetnictví byl dříve používán také pojem nákladové účetnictví, ale vzhledem k nepřesnosti názvu, který zaváděl pouze k vnitro nákladům nikoli už k vnitro výnosům, je již častěji užíván pojem manažerské účetnictví, kterého je nákladové neboli vnitropodnikové účetnictví spolu s účetnictvím finančním součástí. Manažerské účetnictví kompletně zahrnuje:

- finanční účetnictví,
- daňové účetnictví,
- kalkulace,
- rozpočetnictví,
- vnitropodnikové účetnictví,

Samostatnou kapitolu úzce spjatou s manažerským účetnictvím, především s rozpočtovým, tvoří controlling.

Manažerské účetnictví znamená účetnictví, které je vedeno tak, aby bylo také přínosem při rozhodovacích úlohách manažerů. [4]

Je bohužel realitou, že kvalita výše zmíněných informací byla a je v mnoha našich obchodních společnostech zanedbávána. Změnou se stal centrální plánovací systém řízení podniku, který je specifický svým primárním zaměřením na ovládání věcných procesů z nadpodnikové úrovně, a který se výhradně zaměřuje na výrobní fáze tvorby produktů. [6]

Současnost je možno definovat již poněkud optimističtěji. Velké množství rostoucích podniků dokazuje, že k jejich úspěchu přispěl právě kvalitní informační systém, jehož pomyslným vrcholem je účetní vidění světa. Další část podniků je ve fázi uvědomění si, že v boji s konkurencí mohou obstát jedině, pokud budou schopni efektivně řídit faktory, které ovlivňují výnosnost vloženého kapitálu a finanční pozici. Snaží se tak budovat systém, který jim toto zaručí. Je sice smutné, ale na druhou stranu velice poučné, že k rozvoji manažerského účetnictví přispěla právě i globální krize a ponaučení se z ní. Snaha mít podnikání pod kontrolou je hnacím motorem. Zajímavostí může být uvedeno, že manažerské účetnictví není jen nástrojem bussinesmanů a velkých ryb, jak by mohlo působit, ale manažerské účetnictví v dnešní době vedou již také nejrůznější příspěvkové organizace, zdravotnická zařízení a mnoho neziskových organizací, jejichž hlavním cílem není maximalizace zisku, ale jejich úspěšná činnost je úzce spojena s řízením vzájemného vztahu vynaložených nákladů a dosažených výnosů. Všechny výše zmíněné vývojové tendence jsou pouze krásným potvrzením toho, že hodnotové informace potřebné k dennodennímu řízení a k posuzování variant spojených s rozhodováním o budoucnosti podniku tvoří samostatný uživatelský subsystém, kterému je věnována stále větší pozornost. [6]

Díky účetním informacím může účetní jednotka celkově propojit měření a sledování finanční pozice společnosti a její změny nebo finanční výkonnost a její změny v průběhu let. Z toho je patrné, že když má společnost zodpovědně a pravdivě vedené účetnictví může pomocí účetních informací, které takto vedené účetnictví poskytuje hodnotit a sledovat schopnost podniku generovat peněžní prostředky a zároveň může mít i schopnost ovlivnit časové rozložení tvorby peněžních prostředků, díky tomu může společnost také posoudit míru rizik do budoucnosti. [4]

Hlavním aspektem působícím na vývoj účetnictví je uvědomění si, že to, jak je zobrazen podnikatelský proces, je třeba diferencovat dle toho, kdo je uživatelem účetních informací a

jaké rozhodovací úlohy na základě toho řeší. Díky tomu jsou účetní informace postupem času obsahově rozděleny na:

- Účetní informace finančního účetnictví, kdy cílem účetních informací finančního účetnictví je zobrazení podnikatelského procesu, tak aby uspokojily informační potřeby externích uživatelů (současných a budoucích vlastníků, kteří nevedou firmu, bankám, obchodním partnerům, investorům, zaměstnancům, burzám apod.);
- Účetní informace daňového účetnictví, kde cílem účetních informací daňového účetnictví je zobrazit stejný proces jako účetnictví finanční, avšak s ohledem na zákon o dani z příjmu a z toho vyplývající nutnost vyjádření správného základu daně, který se oproti výsledku finančního účetnictví může o různé odčitatelné položky lišit;
- Účetní informace manažerského účetnictví, kdy cílem účetních informací manažerského účetnictví je poskytnout dostatečnou základu informací pro lidi řídící podnikatelské procesy na různých stupních podnikového vedení. [6]

2.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví zobrazuje informace o účetní jednotce a jejích vztazích s okolím jako celek. Finanční účetnictví by se dalo definovat jako množinu účtů, které sledují finanční a také majetkovou strukturu, na základě zachycených údajů umožňuje zjištění výsledku hospodaření účetní jednotky a slouží jako podklad k sestavení účetních výkazů.

2.1.1 Legislativa vztahující se na finanční účetnictví

Finanční účetnictví se řídí související legislativou, kterou upravují následující zákony a předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“);
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb., č. 502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ČÚS“);
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“);
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“);
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“);

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“);
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních;
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční;
- zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí;
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí;
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce;
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích);
- zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon);
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

2.1.2 Druhy účetních jednotek a způsoby vedení finančního účetnictví

Zákon o účetnictví rozlišuje následující účetní jednotky: právnické osoby se sídlem na území České republiky (dále jen ČR), zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, organizační složky státu, fyzické osoby (ty dále rozlišujeme podle toho, zda jsou zapsány v obchodním rejstříku jako podnikatelé a nebo zda podle zákona o dani z přidané hodnoty překročily obrát za předcházející kalendářní rok 25 000 000 Kč a stávají se pak účetní jednotkou od prvního dne kalendářního roku, dále pak fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého dobrovolného rozhodnutí, fyzické osoby, jenž jsou podnikateli a zároveň společníkem ve sdružené obchodní společnosti, kde minimálně jeden ze společníku je účetní jednotkou, a poslední kategorií fyzických osob jsou fyzické osoby, které vedou účetnictví, jelikož jim to ukládá za povinnost zvláštní právní předpis), účetní jednotky bez právní subjektivity (investiční fondy apod.), vybrané účetní jednotky (organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny). [9]

Účetní jednotky, které mohou vést jednoduché účetnictví (pod podmínkami, že nejsou plátcí DPH, jejich celkové příjmy za uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč):

- spolky,
- odborové organizace,
- organizace zaměstnavatelů,
- církve, náboženské společnosti, církevní instituce.

Účetní jednotky, které mohou vést daňovou evidenci:

- Fyzické osoby, které nevedou účetnictví a nevyužívají výdaje procentem z příjmů.

Z výše uvedeného lze definovat, že účetnictví lze vést dle zákona třemi způsoby, a to pomocí účetnictví (dřív podvojný účetnictví), pomocí jednoduchého účetnictví (pouze výjimky výše vyjmenované) anebo pomocí daňové evidence.

Jednoduché účetnictví se plnohodnotně vrátilo do zákona o účetnictví s účinností od 1.1.2016. Podle tohoto zákona může vést jednoduché účetnictví pouze specifický okruh účetních jednotek, které jsou vyjmenovány výše, a které zároveň splňují výše uvedené stanovené podmínky. V jednoduchém účetnictví účetní jednotky účtují pouze o příjmech a výdajích peněžních prostředků do účetních knih, kterými jsou: peněžní deník, kniha pohledávek, kniha závazků a pomocné knihy o ostatních složkách majetku, jako např. karta majetků, karta zásob. [10]

Daňová evidence je určená pro drobné podnikatele, kterým zajišťuje pomocí údajů o příjmech a výdajích zjištění základu daně z příjmů a také eviduje stavy majetku, závazků a pohledávek. Avšak pro účely manažerského účetnictví je nevhodná. [11]

2.1.3 Základní principy vedení finančního účetnictví

Finanční účetnictví a jeho rozmanité možnosti jsou pro manažerské účetnictví vhodným zdrojem. Základní předpoklady pro vedení účetnictví jsou:

- Zachování a dodržování aktuálního principu. To znamená, že účetní jednotka účtuje podvojnými zápisy na straně má dáti a dal přesně v období, kdy došlo k uskutečnění účetního případu, nikoliv v době, kdy skutečně dochází ke změně stavu nebo struktury aktiv nebo pasiv;
- Zachování nepřetržitého trvání účetní jednotky. Tím se rozumí, že účetní jednotka je schopna nepřetržitě plnit své závazky a nemá v plánu ukončení nebo významné omezení své činnosti;
- Zobrazení věrného a poctivého obrazu skutečnosti. Účetní závěrka by měla být sestavována tak, aby podávala věrný a poctivý obraz skutečnosti, toto je hlavním požadavkem na účetnictví. Je žádoucí, aby účetní metody v účetnictví byly použity takovým způsobem, který nemá za následek zkreslování skutečnosti. Odpovědnost za účetnictví má statutární orgán účetní jednotky. Pověří-li účetní jednotka vedením účetnictví jinou fyzickou či právnickou osobu nezbavuje se tak odpovědnosti za účetnictví a dodržování jeho zásad. [8]

2.1.4 Základní význam a funkce vedení finančního účetnictví

Hlavním významem účetnictví je poskytování informací pro jeho širokou uživatelskou základnu. Účetnictví dává informace o ekonomické situaci účetní jednotky, např. její výsledek hospodaření, informace o její solventnosti nebo stabilitě. Účetnictví je záznamem hospodářských operací, ze kterých přímo vyplývají ekonomické důsledky. [12]

Účetnictví zastává několik základních funkcí. Díky tomu, že jsou vedeny soustavné zápisy, plní funkci registrační a uchovává informace, které mohou sloužit např. jako důkazní prostředek. Účetnictví eviduje veškerý majetek účetní jednotky, plní tak funkci evidenční. Je podkladem určení základu daně a sestavení daňového přiznání, tímto plní funkci pro daňové účely. Výsledky účetnictví slouží pro rozhodovací procesy a pro řízení podniku, zde definuje funkci pro řízení. [12]

Účetnictví je systém, který má základní stavební kameny založeny na metodických principech a všeobecně uznávaných zásadách. Účetní informace účetní jednotka zaznamenává správně, průkazně, srozumitelně, přehledně a úplně. Účetní závěrka, která je výsledkem takto vedeného účetnictví pak zobrazuje věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a ukazuje reálnou finanční situaci účetní jednotky. [12]

Účetní systém lze shrnout do několika základních kroků. Začíná sběrem a pořízením ekonomických informací, které jsou poté zpracovány (roztříděny, zaznamenány, z nich jsou vytvořeny přehledy a výkazy), následuje analýza a vyhodnocování zpracovaných informací z nichž se v konečné fázi vytvoří finální výstupy a ty se předávají jejich uživatelům. [12]

2.1.5 Členění účetních jednotek do kategorií dle kritérií

Od 1.1.2016 se účetní jednotky dělí také do jednotlivých čtyř kategorií podle definovaných kritérií stanovených k rozvahovému dni. Tato kritéria jsou tři a pokud účetní jednotka překročí alespoň dvě z nich, zařadí se tak do příslušné kategorie. Kritéria pro zařazení jsou:

- hodnota aktiv – tzn. aktiva celkem, která jsou v rozvaze vyčíslena v ocenění, které není upravené o rezervy, opravné položky a odpisy majetku,
- čistý obrat – zde se bere v potaz roční úhrn čistého obratu, tzn. výnosy mínus prodejní slevy vydělené počtem započatých měsíců, po které nepřetržitě trvalo účetní období účetní jednotky a vynásobené dvanácti,
- průměrný počet zaměstnanců – posuzuje se průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců dle metodiky Českého statistického úřadu. [11]

Od 1.1.2016 se tedy rozlišují čtyři kategorie účetních jednotek, jejichž členění zobrazuje také tabulka č. 2.1 Těmi jsou:

- Mikro účetní jednotky. Jsou takové účetní jednotky, které k rozvahovému dni nepřekročily alespoň dvě ze tří dále uvedených podmínek. Aktiva do 9 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu do 18 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období do 10;
- Malé účetní jednotky, dělíme na auditované ze zákona a na ty, které povinnost auditu nemají. Jsou to takové účetní jednotky, které k rozvahovému dni nepřekročily alespoň dvě ze tří dále uvedených podmínek a zároveň už nejsou mikro účetní jednotkou. Aktiva do 100 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu do 200 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období do 50;
- Střední účetní jednotky jsou takové účetní jednotky, které k rozvahovému dni nepřekročily alespoň dvě ze tří dále uvedených podmínek a zároveň už nejsou malou účetní jednotkou. Aktiva do 500 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu do 1 000 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období do 250;
- Velké účetní jednotky, dělíme na subjekty veřejného zájmu (ty jsou automaticky považovány za velkou účetní jednotku), na vybrané účetní jednotky dle § 1 odst. 3 zákona o účetnictví a ostatní účetní jednotky. Velkou účetní jednotkou je taková účetní jednotka, která k rozvahovému dni překročila alespoň dvě ze tří dále uvedených podmínek. Aktiva celkem 500 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu 1 000 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období nad 250. [9]

Tabulka č. 2.1 Členění účetních jednotek do kategorií dle kritérií v Kč

Typ účetní jednotky (kategorie)	Aktiva – netto celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců	Jakým způsobem je testováno k rozvahovému dni
mikro účetní jednotka	do 9 mil.	do 18 mil.	do 10	pokud nepřekročí dvě kritéria ze tří
malá účetní jednotka	do 100 mil.	do 200 mil.	do 50	pokud nepřekročí dvě kritéria a není mikro účetní jednotka
z toho				
malá účetní jednotka (povinně auditovaná)	do 100 mil.	do 200 mil.	do 50	malá účetní jednotka, která splňuje test pro povinnost auditu
malá účetní jednotka (bez auditu)	do 100 mil.	do 200 mil.	do 50	malá účetní jednotka, která nesplňuje test pro povinnost auditu
střední účetní jednotka	do 500 mil.	do 1 000 mil.	do 250	pod nepřekročí dvě kritéria ze tří a není malou účetní jednotkou
velká účetní jednotka	nad 500 mil	nad 1 000 mil.	nad 250	pokud překročí alespoň dvě kritéria nebo je subjektem veřejného zájmu

zdroj: [9] – vlastní zpracování

Shrnutím finančního účetnictví je, že jeho charakteristickým rysem je povinnost respektovat platné předpisy, fiskální požadavky, legislativu, ale také nutnost přizpůsobit se všeobecně přijímané interpretaci informací. Základní funkcí finančního účetnictví je poskytnutí informací o tom, jak je zkoumaná společnost ekonomicky zdatná. Finanční účetnictví klade důraz a zaměření na stabilitu podniku a čerpá z finančního pojetí nákladů, díky tomu informuje své uživatele o hospodaření podniku, stavu jeho majetku, nákladových a výnosových účtů, jeho platební schopnosti atd. Výkazy finančního účetnictví musí splňovat základní požadavky, jako je spolehlivost, relevantnost, srovnatelnost a srozumitelnost.

2.1.6 Výkazy finančního účetnictví

Za výkazy, které povinně sestavuje každá účetní jednotka, která vede finanční účetnictví jsou považovány rozvaha (balance), výkaz zisku a ztráty (výsledovka) a účetní závěrka. Dalšími výkazy, které sestavují až účetní jednotky po splnění podmínek nebo dobrovolně jsou výkaz o peněžních tocích neboli cash flow a výkaz o změně vlastního kapitálu. Tyto výkazy sestavuje účetní jednotka po skončení závěrkových prací. Podle toho, do jaké kategorie je účetní jednotka zařazena sestavuje rozvahu buď ve zkráceném nebo v plném rozsahu. Výkaz zisku a ztrát sestavuje účetní jednotka nehledě na kategorii vždy v plném rozsahu. Jedinou výjimku tvoří družstvo, které může sestavovat výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu. Dále se podrobněji zaměříme pouze na rozvahu a výkaz zisku a ztráty. [9]

I) Rozvaha

Rozvaha nebo také balance je základním účetním výkazem. Jejím hlavním cílem je zobrazení věrného obrazu o majetkovém stavu účetní jednotky. Rozvaha zobrazuje finanční pozici účetní jednotky k určitému datu. Tzn. že rozvahu tvoří stavové veličiny, které platí pouze k okamžiku, ke kterému je rozvaha sestavována. [8]

Rozvaha je vlastnická struktura. Vlastnická struktura společnosti je její finanční pozice. Přesněji je finanční pozice definována sumarizovaným přehledem o výši a struktuře na jedné straně majetku neboli aktiv, které jsou společností při její činnosti využívány, na straně druhé je finanční pozice definována strukturou pasiv, tedy kapitálu, který vlastníci a věřitelé společnosti poskytli, aby aktiva mohla být financována v peněžním vyjádření. Strana aktiv a pasiv se bezpodmínečně vždy musí rovnat. Z toho je patrné, že finanční pozice společnosti má vliv na likviditu a solventnost podniku. Veškeré informace o majetkové a vlastnické struktuře jsou dobré pro plánování budoucích potřeb společnosti. Zároveň tyto informace společnost využívá při rozdělování peněžních toků mezi vlastníky, věřitelé a investory, kteří se podíleli na financování podnikatelské činnosti společnosti. [4]

Podle toho, kdy je rozvaha sestavována jsou rozlišovány druhy rozvah:

- zahajovací rozvaha (sestavována na začátku činnosti účetní jednotky),
- počáteční rozvaha (sestavována na začátku každého účetního období),
- konečná účetní rozvaha (sestavována na konci každého účetního období),
- mezitímní rozvaha,
- mimořádná rozvaha (sestavována v případě neobvyklých okolností jako je např. likvidace, fúze apod.),
- srovnávací rozvaha (sestavována pro účely finanční analýzy). [8]

II) Výkaz zisku a ztráty

Informace o schopnosti podniku zvýšit své vynaložené zdroje v daném období a díky tomu generovat z vlastní podnikatelské činnosti zisk, jsou tzv. informace o finanční výkonnosti podniku. Pomocí nich můžeme odhadnout rozvoj podniku do budoucna. Tyto informace nalezneme ve výkazu zisku a ztráty, která je propojena s rozvahou (zisk, ztráta).

Výkaz zisku a ztráty zobrazuje stupňovitě uspořádaný přehled nákladů a výnosů s mezisoučty na určitých úrovních jednotlivých stupňů. Tyto jednotlivé stupně definují úroveň hospodaření v provozní hospodářské činnosti (v činnosti, která je předmětem podnikání dané účetní jednotky) a finanční činnosti. Součet výsledku hospodaření za provozní a finanční činnost včetně daně z příjmu tvoří výsledek hospodaření účetní jednotky z běžného účetního období. [9]

Výkaz zisku a ztráty tedy zobrazuje výsledek hospodaření účetní jednotky za sledované období, a to včetně porovnáním s minulým účetním obdobím. Výkaz zisku a ztráty je povinnou součástí účetní závěrky jak podle české legislativy, tak i podle mezinárodních účetních standardů. S porovnáním s rozvahou, která je statickým účetním výkazem a obsahuje stavové veličiny, vykazuje výkaz zisku a ztráty výsledky za určité období, tzn. že vyjadřuje finanční výkonnost za určitý časový interval. Zisk vyjadřuje rozsah, v jakém výnosy převýšily náklady na jeho tvorbu v daném účetním období. Ztráta naopak zobrazuje situaci, kdy náklady celkem překročily výnosy celkem za sledované účetní období. Rozlišujeme dva druhy výkazu zisku a ztráty, a to druhové nebo účelové členění. [8]

Informace o změnách peněžních toků zachycuje výkaz peněžních toků, který je označován jako tzv. cash flow společnosti. Jedná se o skutečný pohyb peněžních prostředků v reálném čase a reálné hodnotě a umožňují nám posoudit schopnost společnosti generovat

peníze a peněžní ekvivalenty. Výkaz peněžních toků je také propojen s informacemi z rozvahy (změna aktiv a závazků). [4]

Informace o změnách vlastního kapitálu podává účetní výkaz tzv. přehled o změnách vlastního kapitálu, a ten zachycuje informace o zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu za určitý interval (období mezi dvěma rozvahovými dny).

Jak měření finanční výkonnosti, tak měření finanční pozice a změn v ní spolu vzájemně úzce souvisí. V pozadí zdánlivě stejných transakcí se skrývají různé charakteristické rysy, jejich sledováním tvoříme komplexní analýzu.

Účetní informace uživatelům pro rozhodování poskytují účetní výkazy. Těmi jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty neboli výsledovka a výkaz peněžních toků neboli cash flow. Ani jeden z výkazů není schopen samostatně zachytit veškeré potřebné informace. Každý z výkazů se zaměřuje na určité informace, pro které byl sestaven a díky tomu jsou výkazy přehledné. Například výsledovka zachycuje pohyb nákladů a výnosů a jejím výsledkem je určení hospodářského výsledku, tedy zisku nebo ztráty. Je tedy logické, že nám například nebude schopna poskytnout úplný obraz o finanční výkonnosti. Kompletní informace uživatelům poskytují účetní výkazy pouze ve chvíli, kdy jsou používány společně. [4]

2.2 Daňové účetnictví

Přesto, že účetnictví není přímo formálně vázáno na daňové předpisy, je skutečnost taková, že účetní předpisy a účetní praxe jsou daňovými předpisy velmi důrazně ovlivňovány. Nepřímo je ovlivňují daňové zákony, v největší míře určitě zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách. Účetní a daňové předpisy tvoří a vykládá Ministerstvo financí ČR, čímž se posilňuje vazba obou oblastí (účetnictví a daní). [9]

Účetnictví a daň z příjmu jsou přímo propojeny díky ustanovení § 23 odst. 2 až odst. 4 zákona o daních z příjmu. Toto ustanovení zjednodušeně řečeno stanoví, jakým způsobem zjistit základ daně u poplatníku, kteří vedou účetnictví. U těchto účetních jednotek se základ daně z příjmu za zdaňovací období určuje z výsledku hospodaření, který účetní jednotka zjistí z výkazu zisku a ztráty. Avšak výsledek hospodaření, který zobrazuje výkaz zisku a ztráty je třeba upravit právě podle zákona o daních z příjmů na základ daně. Výsledek hospodaření účetní jednotka buď snižuje nebo zvyšuje o položky, jenž vymezuje zákon o daních z příjmů. Např. u nákladů je třeba zohlednit, zda jsou nebo nejsou daňově uznatelné, u odpisů je nutno zohlednit rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Výsledek je nutno upravit o položky jako je

odložená daň nebo opravné položky. U výnosů je nutné posoudit, zda do základu daně z příjmů zahrnovat všechny výnosy účetní jednotky. [9]

Když se stanovuje základ daně z příjmů, tak se nepřihlíží k zápisům v knihách podrozvahových účtů, není-li zákonem o daních z příjmů stanoveno jinak. [9]

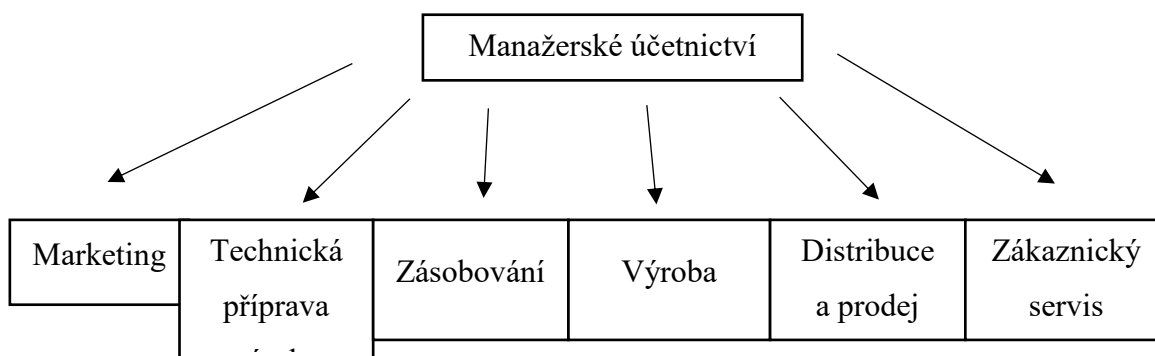
Zjednodušeně by se dalo konstatovat, že daňové účetnictví pracuje s daty finančního účetnictví a transformuje je do základů daně pro příslušné daně, ze kterých se pak v předepsané výši odvádí daně.

Účetní informace určené manažerům a účetní informace určené uživatelům finančního a daňového účetnictví jsou různé. Finanční a daňové účetnictví poskytuje jednotný výklad a srovnatelnost předkládaných informací a výkazů společnosti, vede tak ke sjednocení pojmového aparátu.

2.3 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví je základním zdrojem informací pro vnitřní řízení jednotlivých činností podniku a představuje v současné vývojové fázi základní podobu vnitropodnikového účetního systému. Oproti finančnímu účetnictví je pro manažerské účetnictví charakteristické, že obsah účetních informací není v zásadě předmětem státní regulace. Řídící pracovníci vyžadují a potřebují rychlé, stručné a přesné informace pro plánování cílů, rozhodování a průběžnou i zpětnou kontrolu. Následující schéma č. 2.1 zobrazuje, která všechna střediska obchodní společnosti čerpají informace z manažerského účetnictví.

Schéma č. 2.1 Střediska čerpající informace z manažerského účetnictví



Zdroj: [5] – vlastní zpracování

Tento účetní subsystém není jednotně vymezen, orientuje se na budoucnost a data, která získává slouží pro užitek uvnitř podniku. Dokonce se pro něj ve světě ani nepoužívá jednotný

pojem. Např. pojem manažerské účetnictví se používá v anglosaské oblasti, pojem účetnictví pro řízení se používá ve francouzsky mluvících zemích a pojem účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování se používá v německé literatuře. Pro účely diplomové práce je vycházeno zejména z anglosaského pojetí manažerského účetnictví. [5]

Dle toho, jaký typ informací poskytuje manažerské účetnictví řídicím pracovníkům se tvoří jeho podrobnější struktura. Rozhodující je především členění informací z hlediska jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu. Tento vztah lze historicky pozorovat i ve vývoji manažerského účetnictví. [5]

Nejprve se manažerské účetnictví orientovalo na průzkum skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů, a to přímo dle vztahu k prodaným finálním výkonům, později dle vztahu k dílčím procesům, činnostem a útvarům, které nesou odpovědnost za vynaložené náklady či realizované výnosy.

V následné fázi manažerské účetnictví umožnilo takto rozčleněné skutečné náklady porovnávat s naplánovaným stavem (předběžnými kalkulacemi) a zobrazit tak podklady pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek. Data, které manažerské účetnictví poskytuje by měla být dostatečně flexibilní, ale zároveň musí být v přímé souvislosti s problémem, který uživatel systému účetních informací řeší. Manažerské účetnictví lze tedy vyjádřit vzájemným vztahem nákladového účetnictví (pro řízení) a účetnictvím pro rozhodování.

V současnosti je manažerské účetnictví členěno také dle výpočtů na rozpočetnictví a kalkulace. Neboli záleží na tom, k jakému přístupu se kdo přiklání. Obecně lze stanovit, že rozpočetnictví a kalkulace jsou součástí manažerského účetnictví, jak je charakteristické pro anglosaské pojetí, na opačné straně ale stojí němečtí autoři, kteří rozpočetnictví přidružují spíše pod pojem controlling. V diplomové práci se autorka přiklání spíše k názoru českých autorů, jako je pan Král, který definuje manažerské účetnictví jako pojem podřazený pojmu controlling, a zároveň manažerské účetnictví považuje za informační nástroj controllingu. Controlling tak zaujímá roli, kdy koordinuje i jednotlivé subsystémy manažerského účetnictví a rozpočetnictví pak lze považovat za pouze jeden z těchto subsystémů. [5]

2.3.1 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví je významným nástrojem manažerského účetnictví. Výsledkem tohoto nástroje je sestavení samostatného rozpočtu. Rozpočetnictví se orientuje především na budoucnost, tzn. na tvorbu finančních plánů a rozpočtů. Rozdíl mezi finančním plánem a rozpočtem je v tom, že finanční plán se sestavuje s naturálních jednotkách, kdežto rozpočty se vytváří v peněžních jednotkách. Všeobecně by se dalo říci, že rozpočet je finanční plán přenesený do konkrétních čísel.

Rozpočty se sestavují většinou na jedno účetní období a využívají se prioritně k operativní a taktické úrovni řízení. Finanční plány se oproti tomu sestavují na delší časová období. [5]

2.3.2 Kalkulace

Kalkulace jsou důležitou součástí vnitropodnikového ekonomického systému a řadí se mezi rozhodovací úlohy. Dokonce by se dalo říci, že tvorba kalkulací nákladů a cen je jedním z nejvýznamnějších prvků vnitropodnikového ekonomického systému. Z toho vyplývá, že sestavování a využívání kalkulací je neodmyslitelnou součástí činnosti každého podnikatelského subjektu, který chce obstát v konkurenci tržního hospodářství. [7]

Chce-li mít podnikatelský subjekt možnost příznivě ovlivňovat výsledek hospodaření a mít přehled o rentabilitě vlastních výkonů, musí tvořit kalkulaci nákladů, která podnikatelskému subjektu přináší nesmírně potřebné informace o tom, jak vysoké jsou vlastní náklady na jednotky tvořené vlastní podnikatelskou činností. [7]

To, jak jsou kalkulační náklady v podniku potřebné a na kolik jsou využívány je vyjadřováno hlavně poptávkou zákazníků po výkonech tohoto podniku, což se zobrazí ve vyšším či nižším využití vytvořených kapacit pro jejich tvorbu. Nastane-li situace, kdy vybudované kapacity podniku nejsou dostatečně využívány z důvodu, které plynou z vnitřku podniku jako např. reklamace vadných výrobků, které mají vliv na pokles poptávky, anebo důvody, které mají původ z vnějšího prostředí podniku jako např. hospodářská krize nebo konkurence, pak dochází k zvýšení zájmu o objektivních informacích, které se týkají nákladů jednotlivých výkonů. V takové situaci je zároveň vyvíjen větší tlak na detailnost členění nákladových položek v kalkulacích a také na detail výkonů, na něž se kalkulace tvoří. [7]

V řízení lze kalkulační využívat velice mnohostranně. Nejvíce jsou využívány kalkulační nákladů finálních výkonů, polotovarů, činností a aktivit. Kalkulace jsou bohatým informačním nástrojem, který lze využívat např.:

- Jako podklad pro rozhodování o tom, z jakého sortimentu optimálně složit prodávané výkony a jakým způsobem to realizovat. Je možné si pod tím představit vzorovou situaci, kdy se podnikatelský subjekt rozhoduje, zda bude určitou součástí poptávat externě za pomoci cizích zdrojů (dodavatelů), anebo zda součást bude vyrábět ve vlastní režii; [6]
- Formou vnitropodnikových cen, díky kterým lze přesně vyčíslit operace mezi jednotlivými odpovědnostními středisky a dostat se tak do pozice, kdy lze pomocí různých způsobů ocenění ovlivňovat pracovní morálku zaměstnanců těchto útvarů, tak aby jejich konání bylo v souladu s cíli podnikatelského subjektu; [6]

- Jako nástroj, který podnikatelskému subjektu pomůže hlavně u vynakládání jednicových nebo také ostatních variabilních nákladů výkonů, v takovém případě využití lze kalkulace označit jako nástroj pro řízení hospodárnosti;
- Také jako nástroj, který je často a mnohostranně využíván pro ocenění variantních cenových návrhů a možností;
- Jako nepostradatelný podklad pro vytvoření rozpočtů nákladů, výnosů a zisku;
- V segmentu nedokončené výroby hrají kalkulace roli nástroje pro oceňování stavu a změn stavu nedokončených výrobků, polotovarů, hotových výrobků a dalších výkonů tvořených aktivací. [6]

Kalkulační systém

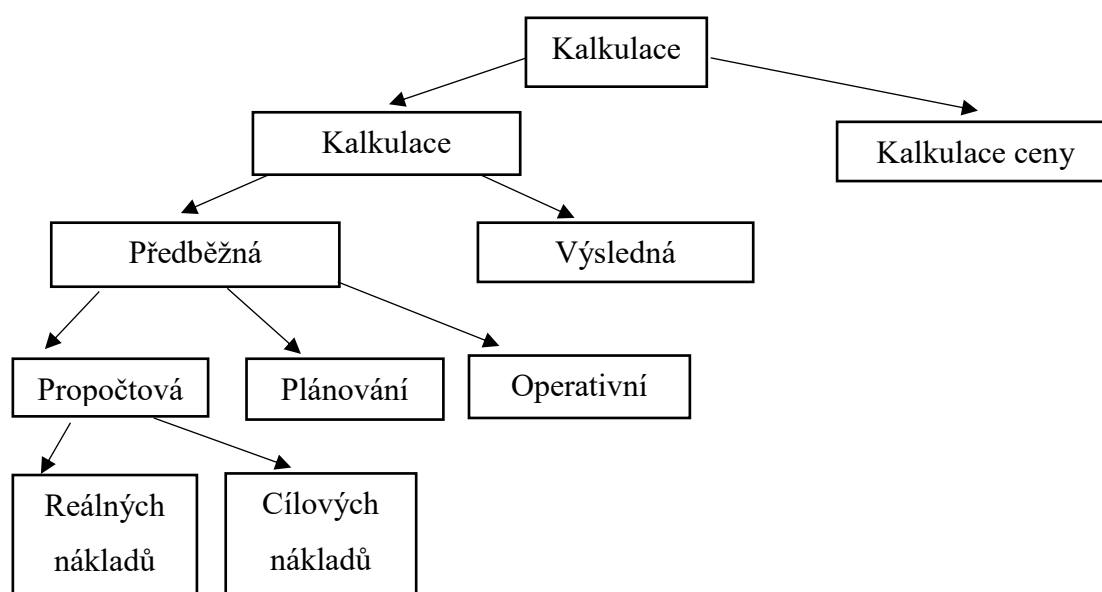
S ohledem na to, jak rozsáhlé je spektrum využití kalkulací, je zřejmé, že určitě není dostačující vytvoření jediného propočtu nákladů na kalkulační jednici. Všechny tyto úkoly je reálné plnit za pomoci vytvoření různých typů kalkulací na míru tomu, jaký problém má konkrétní kalkulace řešit. Tímto procesem se v podniku vytvoří tzv. kalkulační systém, který je tvořen všemi kalkulacemi a jednotlivými vztahy mezi nimi. Tento systém je velmi často hodně rozsáhlý a variantně řešený, je vhodné, aby jeho popis byl systematizován. Často se lze setkat s rozdělením na prvky a vazby. Propojením těchto dvou subjektů vzniká struktura kalkulačního systému, za pomoci, které lze při řešení různých typů rozhodovacích úloh pochopit účel konkrétního kalkulačního systému. [6]

Prvky kalkulačního systému

Prvky kalkulačního systému rozlišujeme dle různých vlastností. Např. podle toho, zda se jedná o prvky kalkulace, které zobrazují vztah plných či variabilních nákladů ke kalkulační jednici. Nebo podle toho, jaká byla použita metoda alokace nákladů předmětu kalkulace. Nebo také podle toho, v jakém čase byla kalkulace sestavena a k jakému časovému horizontu se pojí její využití. V podniku se díky tomu lze často setkat s otázkou, zda jsou vytvořené kalkulace informačním zdrojem pro dlouhodobé strategicky orientované rozhodování, pro střednědobé takticky orientované řízení, pro preventivní běžné operativní řízení nebo zda slouží jen jako informační nástroj pro následné ověřování použitých způsobů, kterými byly realizovány podnikové výkony.

Ze zmíněného úhlu pohledu je možné kalkulační systém, který tvoří jednotlivé kalkulace rozvést z hlediska vztahu k časovému horizontu jejich zpracování a využití způsobem, jenž je znázorněn v následujícím schéma č. 2.2 [6]

Schéma č. 2.2 Kalkulační systém



Zdroj: [6] – vlastní zpracování

Typy kalkulací:

Propočtová kalkulace má za úkol poskytnout informace pro předběžné posouzení efektivnosti nebo stanovení ceny produktu, který podnik nově zavádí nebo se jedná o ojedinělý individuálně prováděný výkon. Prováděním propočtové kalkulace nákladů může podnik získat informace o výkonech určených jak pro prodej mimo podnik, tak i pro interní potřebu podniku. Je-li zpracovávána propočtová kalkulace, bývá pravidlem, že spolu s ní podnik vypracovává i technické upřesnění výrobku nebo jiného výkonu, a to v době, kdy výrobek nebo výkon ještě nebyl konstrukčně ani technologicky připraven. Pracují tím pádem pouze s orientačními daty, jelikož příslušné spotřební a výkonové normy ještě logicky nejsou k dispozici. Hlavním cílem propočtové kalkulace je specifikace nákladové náročnosti výkonu, tak aby odpovídala momentálním schopnostem, kterými podnik disponuje k realizaci daného výrobku nebo výkonu a poskytla tak podklad pro tvorbu cenové nabídky. Dalším cílem propočtové kalkulace je stanovení cílových podmínek, kterých by měl podnik dosáhnout, chce-li s konkrétním výrobkem či výkonem vstoupit na trh za současných tržních podmínek a konkurence, proto tato kalkulace bývá také označována jako kalkulace cílových nákladů (Target Costing); [6]

Plánová kalkulace má stěžejní význam pro výkony, které se budou vyrábět či vykonávat opakovaně po dobu delšího časového horizontu. Plánové kalkulace se vytvářejí ve spojitosti s podrobnou konstrukční a technologickou přípravou výroby určitého výrobku nebo výkonu. Současně s plánovou kalkulací dochází ke stanovení výchozích spotřebních a výkonových

norem a na základě výsledků dochází k úpravám o inovace a změny. Specifické pro plánovou kalkulaci je, že má dvojí podobu:

- v podobě plánové kalkulace pro dílčí období definuje úroveň nákladů pro dílčí časové intervaly, které následují po zapracování předpokládaných změn;
- v podobě plánové kalkulace celého hodnoceného období se pak převtěljuje do podoby váženého aritmetického průměru dílčích úrovní s předem stanovenými náklady (u kterých probíhá reakce na změnu, která je součástí plánu inovací), avšak stěžejní pro celý výpočet jsou konečné žádoucí objemy výkonů, které chce podnik v konkrétních jednotlivých obdobích realizovat. [6]

Plánová kalkulace je využívána prioritně ve dvou základních směrech. Prvním směrem je jejich využití jako jeden z informačních zdrojů pro sestavování rozpočtové výsledovky. Jinými slovy se jedná o jednu z částí celkového hlavního podnikového rozpočtu, kde slouží pro odhalení konkrétních údajů části tohoto podnikového rozpočtu. Konkrétními údaji jsou zde myšleny jednicové náklady, případně také přírůstkové přímé a nepřímé náklady, se kterými se počítá jak s následkem předpokládaných změn. Druhým směrem je vazba na operativní kalkulaci. Při propojení plánové a operativní kalkulace vzniká důležitý takticky zaměřený nástroj pro řízení hospodárnosti jednicových nákladů. Jeho podstatou je zjištění, jakých hodnot mají konkrétní útvary dosáhnout při zařazení inovací do technické přípravy výroby; [6]

Čas pro **operativní kalkulace**, nastává právě tehdy, dojde-li v průběhu procesu tvorby výkonů ke změně podmínek. Ode dne této změny podmínek vyjadřují operativní kalkulace úroveň předem stanovených nákladů, které ale nyní odpovídají zajištěným přesně daným podmínkám, ve kterých dochází k výrobnímu procesu. Za dodržení předpokladů, že nedojde ke změnám v konstrukčních, technologických a výrobních plánovaných parametrech určují operativní kalkulace výši nákladů, které jsou popsány v konstrukční a technologické dokumentaci, která je tvořena odpovědnostními útvary za přípravu výroby. Položky, ve kterých bývají operativní kalkulace sestavovány jsou nejčastěji přímé jednicové náklady, které jsou čerpány z operativních spotřebních a výkonových norem. Operativní kalkulace je možno využít také v situaci, kdy jsou výrobním útvarům přiřazeny nákladové úkoly a následně při zpětné kontrole jejich plnění. U operativních kalkulací se lze setkat s tzv. rozdílovými metodami, jejichž využitím je plněna významná úloha, jelikož rozdílové metody dávají možnost realizovat preventivní a běžnou kontrolu hospodárnosti, tak že dochází k porovnávání skutečně vynaloženého nákladu se zadaným nákladovým úkolem, a to již ve chvíli, kdy dochází ke spotřebě ekonomických zdrojů nebo dokonce před jejich vynaložením, a ne až po vynaloženích

těchto nákladů. Operativní a plánová kalkulace mají velice blízký vztah, v průběhu roku je lze porovnávat a díky tomu mít přehled a kontrolu nad tím, jak se dodržuje roční plán, a to hlavně se zaměřením na kontrolu nákladů na tvorbu výkonů a z toho následně vyplývá i kontrola nad vytvářením podmínek, které byly zadány v plánu inovací; [6]

Výsledná kalkulace se sestavuje, jak již název napovídá na konci celého výrobního procesu a lze ji definovat jako nástroj následné kontroly. Výsledná kalkulace zobrazuje skutečné náklady, které jsou průměrně přiřazovány na jednotku výkonu, jenž je vyrobena v konkrétní sérii, zakázce nebo v sumě celkového množství výkonu, které jsou realizovány za období. Výsledek je označován za průměrné jednotkové náklady, a ty se následně porovnávají s původním nákladovým úkolem, který je většinou dán operativní kalkulací. Výsledky výsledné kalkulace jsou podkladem pro hodnocení hospodárnosti především výrobních útvarů, jelikož právě ty se prioritně podílejí na výrobě a pro ověření, zda jsou operativní kalkulace výkonů reálné. Případné konečné rozdíly mezi operativní a výslednou kalkulací lze pozorovat nejlépe u jednicových nákladů. Při porovnávání je ale za potřebí, mít na paměti, že jedná-li se o podnikání, které je příznačné delším výrobním cyklem a zakázkovým typem výsledných produktů, pak mají vždy vyšší význam hodnoty výsledné kalkulace. Naopak, kdyby se jednalo o hromadnou a sériovou výrobu výrobku, která má krátký výrobní cyklus, pak má výsledná kalkulace oproti operativní kalkulaci nižší vypovídací schopnost;

Kalkulace ceny čerpá z nákladů v jejich ekonomickém pojetí, tzn. že zahrnuje také kalkulovaný zisk, popř. jinou veličinu, která definuje zhodnocení ekonomických zdrojů, které byly do podnikání v podobě kapitálu vloženy, na požadované úrovni. V schéma č. 2.2 lze pozorovat, jak je kalkulace ceny nebo také cenová kalkulace samostatnou oblastí. Oproti kalkulaci nákladů, která je hlavně odrazem budoucích žádoucích cílů a k nim skutečně vynaloženým nákladům, je cenová kalkulace propočtem toků zpětné návratnosti vynaložených nákladů a žádoucího zisku, realizované ve formě výnosů. Současně s rozvojem tržního hospodářství se mění i význam a úloha cenových kalkulací. V minulosti sloužily jako podklad pro tržní cenu. V dnešní době jsou podkladem pro tržní cenu pouze výjimečně, jelikož samotné tržní hospodářství a podmínky vytvářené trhem mají v současné době ve většině odvětví silný vliv na tvorbu ceny. [6]

2.3.3 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví, jehož hlavním cílem je poskytnout podklady pro řízení reprodukčního procesu v podmínkách, ve kterých o základních parametrech tohoto procesu

bylo rozhodnuto již dříve nazýváme nákladovým účetnictvím (Cost Accounting) a chápeme ho jako základní část manažerského účetnictví. Vnitropodnikové účetnictví poskytuje jeho uživatelům přesné informace pro operativní řízení skutečně vynaložených i dopředu plánovaných nákladů a zrealizovaných výnosů, dle toho, jaký mají vztah k finálním výkonům, procesům a útvarům.

Vrcholové řízení podniku má přesně definovány představy o svých zákaznících (odběratelích), o způsobu výroby daných produktů, a o potřebě zajištění části výroby a prodeje externími zdroji. Tzn., že ví, jaký je poptávaný objem, jaká má být struktura vyráběných a prodávaných výrobků, jaká je výrobní kapacita podniku a jací jsou na trhu optimální dodavatelé. [5]

Vnitropodnikové účetnictví systémově zobrazuje úplně a nepřetržitě reprodukční podnikatelský proces i s jeho výsledky. Díky tomu si zachovává tradiční, i když lehce přizpůsobené používané prvky účetních metod. Vnitropodnikové účetnictví si zachovalo jak obecné prvky, které právě umožňují ono systémové zobrazení, tak i technické prvky, které hlavně zajišťují, aby účetní zobrazení bylo v souladu a průkazností s realitou. Obecné prvky jsou např. bilanční princip, systém účtů, které vyjadřují dynamiku podnikání, podvojně zobrazení hospodářských transakcí i s jejich hodnotovým vyjádřením. Technickými prvky rozumíme dokumentaci a inventarizaci. [5]

I) Výkonově a odpovědnostně orientované vnitropodnikové účetnictví

Informace, které manažerské účetnictví pracovníkům poskytuje by měly být schopny zodpovědět otázky, které jsou důležité pro hodnotové řízení podnikatelského procesu. Vnitropodnikové účetnictví můžeme dělit dle těchto dvou základních otázek, které se ptají, na co se použily náklady podniku a kdo je za to zodpovědný, na účetnictví výkonově zaměřené nebo na účetnictví odpovědnostně zaměřené. [4]

- Výkonové účetnictví nebo také účetnictví pro řízení po linii výkonů, neboť ekonomické výsledky podniku jsou závislé hlavně na schopnosti podniku definovat optimální strukturu výkonů při vynaložení, pokud možno co nejnižší výši nákladů, která uspokojí jak požadavky zákazníků, tak také přinese podniku požadovanou plánovanou výši výnosů z prodeje. Zná-li podnik zásadní informace jako je výše vynaložených nákladů na jednotlivé výkony a také o tom jaký přínos měli vytvořené výkony na zisk podniku, pak může management podniku rozhodovat o objemu a struktuře výkonů, o preferencích, rozšíření nebo naopak o omezení sortimentu prodávaných výkonů, pro cenová jednání se zákazníkem, pro rozhodování o realizaci nových výkonů. Stěžejní je pro účetnictví pro řízení po linii výkonů kalkulace nákladů výkonů v souvislosti na

kalkulaci marže, zisku a prodejní ceny. Účetnictví pro řízení po linii výkonů je nazýváno také kalkulačně-výkonové účetnictví. [4] Účetnictví pro řízení po linii výkonů má za úkol zobrazit hodnotové charakteristiky podnikových finálních nebo dílčích výrobků, prací a služeb. Výkonové účetnictví ve stručnosti definuje, jaké má podnik náklady, jakou má marži a zisk. [6]

- Odpovědnostní účetnictví bývá také označováno za účetnictví pro řízení po linii odpovědnosti. Účetnictví pro řízení po linii odpovědnosti získává informace na základě, kterých mohou řídicí pracovníci řešit nejasnosti ve vazbě na měření výkonnosti konkrétních částí podniku a v návaznosti na to motivovat řídicí pracovníky na jednotlivých úrovních vnitropodnikového řízení. V odpovědnostním účetnictví hraje zásadní roli v souvislosti na systém nástrojů odpovědnostního řízení systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen. Pod pojmem odpovědnostní řízení si lze představit např. vymezení činnosti jednotlivých středisek, pravomoci těch středisek, nástroje pro personální řízení a motivaci. Se zaměřuje spíše na interní optimální chod podniku. Tzn., že se snaží sledovat, jak k přispívají jednotlivé útvary k celopodnikovým výsledkům, jak optimálně řídit vnitropodnikové útvary, tak aby jejich činnost mířila k naplnění cílů podniku jako celku. Pracuje hlavně se systémem plánů, rozpočtů a s vnitropodnikovými cenami. [6]

Ve vazbě na poslední změny v podmínkách pro podnikání, které vyvolaly potřebu koordinovat jednotlivé podnikové aktivity, činnosti a procesy, jež jsou vykonávány napříč jednotlivými útvary a v nich prováděných výkonů, se také začalo rozvíjet nové odvětví vnitropodnikového účetnictví, a to procesní vnitropodnikové účetnictví neboli také účetnictví orientované na procesy a aktivity. Jeho úkolem je poskytovat podklady a informace pro řízení podnikatelského procesu a jeho jednotlivých subsystémů (prvků). [6]

Představíme-li si výrobní podnik, tak vedení podniku má předem stanovené plány o:

- svých klientech (tzn. o preferovaném objemu a struktuře vyráběných a prodávaných výrobků),
- tom, jakým způsobem bude výrobky vyrábět (tzn. vedení má přesnou představu o potřebných výrobních kapacitách, konkrétněji o přesném počtu a struktuře pracovníků, kteří budou stanovené plány realizovat, zároveň má také přesnou představu o tom, že je třeba zajistit výrobní proces i pracovníky v ostatních střediscích, které dělají výrobní proces kompletní, a to v oblasti pomocných, obslužných a administrativně správních činností),

- potřebě externích dodavatelů, kteří zajistí výrobu a prodej daných výrobků (tzn. o konkrétních dodavatelích materiálu, prací a služeb v přesném objemu a ceně). [6]

Tyto plány zároveň konkretizujeme i hodnotově. Znárodnujeme je např. v úrovni výnosů z prodeje, nákladů z prodaných výrobků, rentabilitě, výnosnosti vloženého kapitálu a dalších kritériích, jenž nám stanovují cíle podniku jde-li o výši a strukturu jeho:

- aktiv, závazků a vlastního kapitálu (tedy kritérií, které ovlivňují jeho finanční pozici),
- nákladů, výnosů a zisku (tedy kritérií, které ovlivňují výkonnost),
- příjmů a výdajů (tedy hodnoty, které určují, jak je podnik schopný efektivně produkovat a rozdělovat finanční prostředky). [6]

Následující tabulka č. 2.2 zobrazuje obsah vnitropodnikového a manažerského účetnictví.

Tabulka č. 2.2 Rozdíly vnitropodnikového a manažerského účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví <i>(účetnictví, které slouží po řízení podnikatelského procesu, jehož parametry byly předem rozhodnuty)</i>	Manažerské účetnictví <i>(účetnictví, které slouží pro rozhodování o budoucích možnostech činnosti)</i>
Informace, které jsou určeny pro operativní řízení , v přímé návaznosti na řízení taktické <i>(plán, porovnávání se skutečností, běžná a preventivní kontrola)</i>	Informace, které jsou určeny pro variantní rozhodování <i>(při existující kapacitě a o budoucí kapacitě)</i>
Informace, které jsou určeny pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů	Kompletní informace, které jsou určeny pro vrcholové řízení a rozhodování
Informace, které slouží pro vyhodnocování vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	Informace, které slouží pro zásadní změny činnosti <i>(strategický marketing, výzkum a vývoj, investiční rozhodování)</i>
Podnikové rozpočty – rozpočtová výsledovka, rozvaha, rozpočet peněžních toků	
Zobrazuje vztah hlavního podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen	Zobrazuje podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty

Zdroj: [4] – vlastní zpracování

II) Vztah finančního a manažerského účetnictví

Jelikož manažersky orientované účetnictví zajišťuje informace pro externí uživatele finančního účetnictví i pro potřeby interních uživatelů podnikového managementu, zpracovávají se tak tyto žádoucí informace dvěma základními metodickými cestami a jejich vzájemnou kombinací. Jedná se o:

- jednookruhovou organizací účetnictví - jedná se o formu vedení účetnictví, která pokryje potřeby obou skupin uživatelů s pomocí zavedení různě členěné analytické evidence nákladů a výnosů a pak také i aktiv, závazků a vlastního kapitálu. [6]
- dvouokruhovou organizací účetnictví - dvouokruhová organizace účetnictví je již o něco složitější a její specifikum je v tom, že tvoří relativně oddělené účetní okruhy, kdy každý z okruhů je tvořený přesně tak, aby odpovídal na otázky a požadavky každé skupiny uživatelů.

Lze nabýt dojem, že jednookruhová organizace účetnictví je pouze analytické rozšíření evidence k účtům finančního účetnictví. To je však omyl, který indikuje mylný dojem, že požadavky, které vyplývají z manažerské řízení, by bylo možné zodpovědět pouze podrobnějším členěním a výběrem informací z rozsáhleji koncipované účetní osnovy, kterou disponuje finanční účetnictví. Více např. v odstavci 2.5. ČÚS pro podnikatele č. 001, který je zaměřený na vnitropodnikové účetnictví. [6]

V zemích, které mají vyspělou tržní ekonomiku svědčí vývoj manažerského účetnictví o pravém opaku. Manažerské účetnictví, které má široce vymezená aktiva a pasiva pak reaguje např. na nutnost pozorovat materiál přijatý ke zpracování a zároveň na evidenčně zúčtované obaly, kvůli nutnosti sledovat jejich různé ocenění, a to vede většinou k tomu, že analytická evidence se vytváří i k takovým účtům, které ve finančním účetnictví nemají informační obsah.

Externí uživatelé mají takové požadavky, že k jejich uspokojení vede cesta pomocí analytického výběru z širěji koncipovaných informací pro manažerské účetnictví a nikdy ne naopak. Jedná se zde o názornou ukázkou duálního vztahu manažerského a finančního účetnictví. [6]

Rozdíly finančního a manažerského účetnictví popisuje tabulka č. 2.3.

Tabulka č. 2.3 Porovnání finančního a manažerského účetnictví

	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Příjemci informací	pro externí uživatele	pro interní uživatele
Období	- minulost a přítomnost - kontrola dosažené skutečnosti	- minulost, přítomnost, budoucnost - řízení budoucnosti
Rozsah informací	za kompletně celý podnik	za jednotlivé útvary, výrobky, procesy
Délka období	pravidelná roční účetní období	V různých časových intervalech, dle potřeb podniku (denní, týdenní, měsíční, roční..)
Principy oceňování	vymezeno předpisy	podle vnitropodnikových zásad, vnitropodnikové ceny
Členění nákladů	podle charakteru nákladů	účelové členění podle vztahu ke změnám
Charakter informací	jednoznačná skutečnost (důraz na průkaznost, přesnost)	skutečnost, ale zároveň tendence vývoje (důraz na význam pro řízení a na pohotovost informací)

Zdroj: [6] – vlastní zpracování

III) Dvouokruhová organizace účetnictví

Protože praxe je taková, že vztah manažerského a finančního účetnictví se neřeší ani jednou z krajních možností, ale téměř vždy jejich kombinací, lze z hlediska uživatelsky optimálnějšího řešení doporučit a preferovat spíše řešení vycházející z dvouokruhové organizace účetnictví. [6]

V anglosaské oblasti došlo k úplnému oddělení dvou okruhů, které často spravují odborníci pro tyto různé skupiny zaměření. Jedná se o kontroverzní vývoj, který bohužel v případě odlišného způsobu zobrazení konkrétních transakcí nepřináší vysvětlení ani informaci o rozdílu, proč tomu tak je. Samostatnost obou okruhů je posilována také skutečností, že subsystém účetních informací pro řízení podniku je z pozice managementu chápán jako interní a jeho obsah není veřejně přístupný. [6]

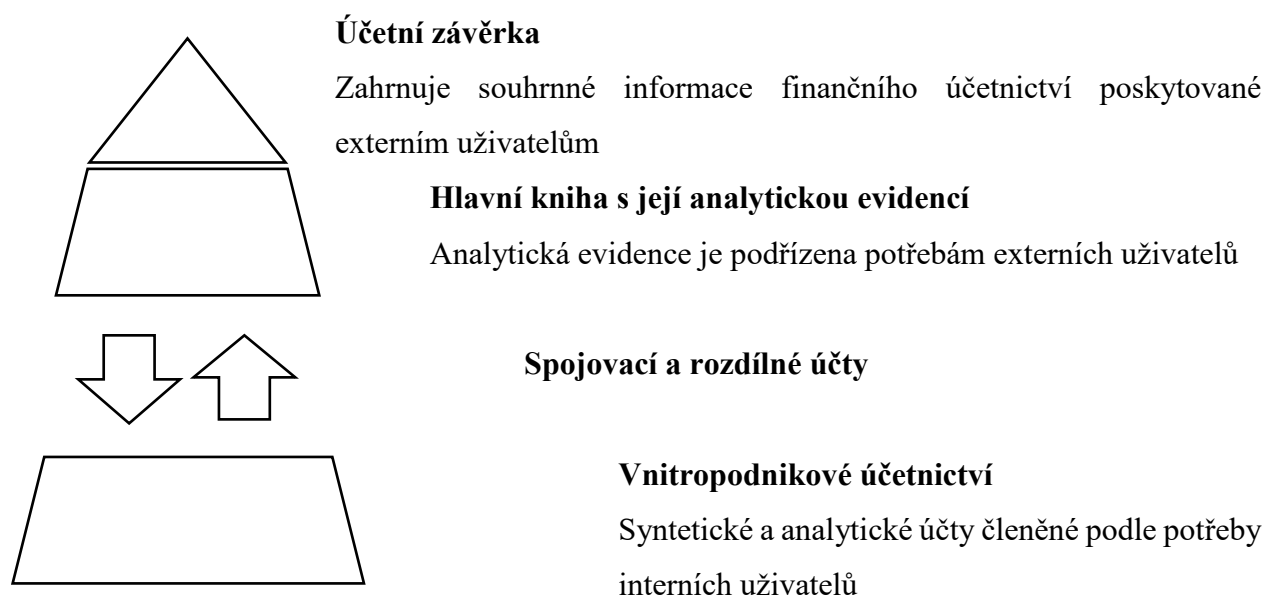
O něco méně kontroverzní řešení je využíváno v zemích kontinentální Evropy, na které mají vliv především tři skutečnosti:

- přísnější státní regulace stanovují formálně metodickou stránku účetnictví
- náklady jsou ve finančním účetnictví vykazovány a sledovány v druhovém členění
- subsystém manažerského účetnictví, ze kterého plynou informace je tvořen jak ve vztahu k jednotlivým potřebám manažerského řízení, ale i ve formě průkazného podkladu pro ocenění změny stavu nedokončené výroby, výrobků a výkonů tvořených aktivací ve finančním účetnictví. [6]

I přesto jsou většinou oba okruhy zpracovány uživatelsky diferencovaně. Lze mezi nimi, ale také pozorovat i pevnější vazby, které jsou tvořeny spojovacími účty, rozlišovacími účty nebo také účty rozdílů.

Spojovací a rozlišovací účty definují pohyby informací vzájemně mezi oběma okruhy. Oproti tomu realizaci pevnější vazby mezi oběma okruhy zajišťují i speciální účty rozdílů mezi způsobem zobrazení jevů z obou hledisek. V následujícím schéma č. 2.3 lze pozorovat schématické zobrazení dvouokruhové organizace účetnictví. [6]

Schéma č. 2.3 Dvouokruhová organizace účetnictví



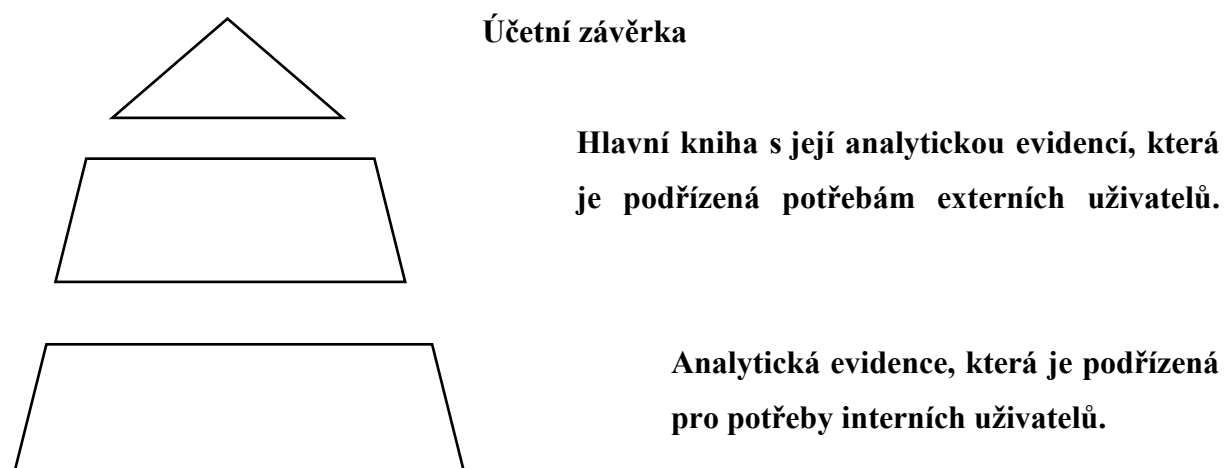
Zdroj: [6] – vlastní zpracování

IV) Jednookruhová organizace účetnictví

Jednookruhová organizace účetnictví se snaží zajistit pro své uživatele informace jak pro uspokojení požadavků z finančního účetnictví, tak i z vnitropodnikového účetnictví v jednom jediném okruhu analytických účtů. Na základě toho, jak jednotlivé účty uživatel seskupí, vygenerují se různé výstupy s odpověďmi na alternativní úlohy, které obě dvě skupiny uživatelů řeší. [6]

V následujícím schéma č. 2.4 je znázorněna jednookruhová organizace účetnictví ve vztahu finančního a manažerského účetnictví.

Schéma č. 2.4 Jednookruhová organizace účetnictví



Zdroj: [6] – vlastní zpracování

Jednookruhová organizace účetnictví je optimální hlavně v situacích, kdy jsou informační potřeby obou skupin uživatelů stejné jak v obsahovém vymezení, tak i ve způsobu ocenění posuzovaných veličin. Požadavky obou skupin se mohou lišit pouze požadovaným stupněm zobrazení podrobnosti.

Jsou-li definované takové okolnosti, je jednookruhová organizace účetnictví zpracovatelsky přínosnější a výhodnější, jelikož není nutné vyjadřovat duplicitně tytéž vstupní údaje. [6]

Aplikace jednookruhové organizace účetnictví, ale zároveň disponuje jednou negativní vlastností. V důsledku obsahové rozdílnosti, kdy dochází k duálnímu přístupu u vyjádření aktiv, pasiv, nákladů, výnosů a zisku dochází oproti dvouokruhové organizaci účetnictví k omezení. Jelikož obě skupiny informací jsou velice obtížně obsahově oddělitelné. Jednookruhová organizace účetnictví využívá tzv. systém oceňovacích rozdílů a ten vyžaduje, aby se rozdíly z vícenásobného ocenění pořád vztahovaly k jednomu jedinému základnímu účtu aktiv, popř. pasiv. To pochopitelně vytváří problémy v rozhodování, který z účtů oceňovacích rozdílů nechat veřejným, a který interním. [6]

Zároveň, i přesto, že účty jsou hned na začátku rozděleny, zda budou zahrnuty do hospodářského výsledku finančního i vnitropodnikového, nebo jen do jednoho z okruhů účetnictví, výsledek hospodaření se v jednookruhové organizaci účetnictví stanovuje obtížněji než ve dvouokruhové organizaci účetnictví. [6]

V) Kombinace jednookruhové a dvouokruhové organizace účetnictví

V současnosti lze často pozorovat snahu o účelnou kombinaci jednookruhové a dvouokruhové organizace účetnictví. Tento vývoj je následkem uspokojení potřeby vtahu mezi obsahovou uživatelskou diferenciací a potřebou zpracovatelsky unifikovat sběr prvotních

účetních údajů. Vezmou-li se v potaz plusy i mínusy obou forem, mohou se na základě toho vytvořit doporučení pro kombinaci obou verzí.

Provede-li se analýza požadavků externích a interních uživatelů a z ní bude zřejmé, že tyto požadavky jsou do jisté míry rozdílné a není tak možné, aby došlo k bezezbytkovému rozkladu syntetických účtů na účty analytické. Znamená to, že oba dva přístupy definuje rozdílné vymezení či ocenění aktiv a pasiv. Na základě toho vzniká doporučení pro účelné zobrazení reality zřídít v této oblasti dva okruhy účtů. [6]

Bude-li výsledkem analýzy, že požadavky externích uživatelů finančního účetnictví je reálně zabezpečit pomocí jiných částí podnikatelského procesu, např. v podobě součtové agregace detailních informací z vnitropodnikového účetnictví, pak to znamená, že doporučením by bylo využít k organizaci formu analytické evidence. [6]

2.3.2 Účetnictví pro rozhodování

Účetnictví pro rozhodování poskytuje informace, které umožňují vedoucím pracovníkům vyhodnocovat různé varianty budoucího rozvoje firmy. Hlavní kladenou otázkou vedoucích pracovníků při rozhodování je „Co se stane, když...“, proto účetnictví pro rozhodování má snahu umožnit využití účetních informací nejen pro běžnou koordinaci výrobních výkonů, útvarů a procesů, v předem rozhodnutých podmínkách, ale zároveň i pro rozhodování o možnostech v budoucím průběhu. [6]

Cílem účetnictví pro rozhodování je účelový výběr informací jak z vnitropodnikového, tak i z finančního účetnictví a z informačního systému podniku a podnikového okolí pro potřeby manažerského rozhodování. Je zaměřeno primárně na řízení efektivnosti a účinnosti a poskytuje tak celkové informace vrcholovému řízení, díky čemuž je umožněno provádět analýzy změn ve výrobních činnostech.

Zaměření účetnictví pro rozhodování je na dvě kategorie rozhodovacích úloh. První jsou úlohy na existující kapacitě a druhou úlohy o budoucí kapacitě. [6]

Účetní systémy a jejich vzájemný vztahy jsou velice důležité a přínosné. Společně poskytují rozdílné typy podstatných informací pro rozhodovací proces. Rozhodovací proces je procesem stále se opakujícím a tvoří ho následující činnosti:

- a) plánování (určení plánů a cílů, stanovení metod a nástrojů k zajištění dosažení určených cílů),
- b) organizace a motivace (přeměna vrcholových cílů pro nižší úroveň řízení),
- c) realizace (reálně uskutečnění plánů a cílů),
- d) kontrola (srovnání reálného vývoje s předem danými plány a nalezení odchylek),
- e) analýza (srovnání a zhodnocení nalezených odchylek),

f) přijetí opatření (vyvození závěru a nastavení optimálních řešení). [6]

Systém účetních informací

Při plánování a implementaci systému účetních informací by měl být dodržen následující postup:

- a) Identifikace uživatele účetních informací a analýza požadavků a potřeb, které uživatel má z hlediska jak obsahu, tak formy a času;
- b) Rozlišit obsah účetních výkazů dle uživatelů na externí a interní;
- c) Vybrat formu výkazů – elektronická, tištěná verze, nebo kombinace obou;
- d) Zvolit a nadále používat jednotný design výkazů (měnit jen výjimečně, je-li to opravdu nutné);
- e) Vybrat, jak bude podnik výkazy distribuovat. Je nutné zajistit ochranu a oddělit důvěrné, citlivé, interní informace od informací veřejně přístupných;
- f) Tvořit analýzy a zpětnou vazbu s uživateli systémů účetních informací a zjišťovat, jak využívají poskytované účetní výkazy a jaké informace z nich čerpají. Ptát se na připomínky a typy ke komplexnímu zlepšení systému účetních informací. [4]

Jsou-li výše uvedené zásady dodrženy, je možno budovat systém účetních informací, který bude moci být smysluplně a účelně využíván pro kvalitní řízení podniku a pro budování kladných vztahů se zaměstnanci, obchodními partnery, státními organizacemi i širokou veřejností. [4]

2.3.3 Controlling

V 60. a 70. letech dohází k zásadním změnám, které ovlivňují charakter podnikání a vznikají tak nové požadavky na systém podnikového řízení. Tyto požadavky jsou velice kritické k účinnosti tradičně používaných nástrojů pro řízení z pozice managementu. Kritiku, námítky a změny lze vyjádřit několika body:

- Zvyšování účinnosti systému řízení je nově otázkou systémového propojení a koordinace. Dřív bývaly otázkou zvyšování účinnosti systému řízení primárně jeho dílčí funkce (organizační, plánovací, kontrolní, motivační a informační);
- Nutnost předem orientovat systém informací na předem stanovené a vymezené potřeby řízení. Nelze totiž do nekonečna chtít zvyšovat účinnost informačního systému navyšováním rozsahu disponibilních dat;
- Koordinace všech funkcí systému řízení do jednoho celku. Je totiž celkově lepší, jsou-li informace o skutečném a požadovaném průběhu podnikatelské činnosti součástí účetního systému;

- Účetní systém musí prioritně pozorovat požadavky na řízení podnikatelského procesu z pozice vrcholového vedení podniku. Nesmí se dostat do zajetí postupů a metod, které provázejí požadavky externích uživatelů účetnictví. [6]

Vzhledem k tomu, že výše uvedené změny spadají do náplně pracovníka, kterému se říká „controller“, užívá se tak i nový název pro popisovaný způsob řízení podniku a to „controlling“. [4]

Controlling lze chápat jako metodu, která má za úkol zvýšit účinnost systému řízení neustálým porovnáváním skutečných výstupů podnikatelského procesu a plánovaným stavem a následné vyhodnocování zjištěných odchylek a na to navazující upravení cílů podniku. Této definici odpovídá i vymezení controllingu P. Horváthem, podle kterého je controlling nástrojem pro řízení a má za úkol koordinaci plánování, kontrolu a zajištění informační datové základny tak, aby docházelo ke zlepšení podnikových výsledků. [6]

Controlling lze obsahově vymezit dvěma subsystémy:

- subsystém plánování a kontroly,
- subsystém zajištění informační základny.

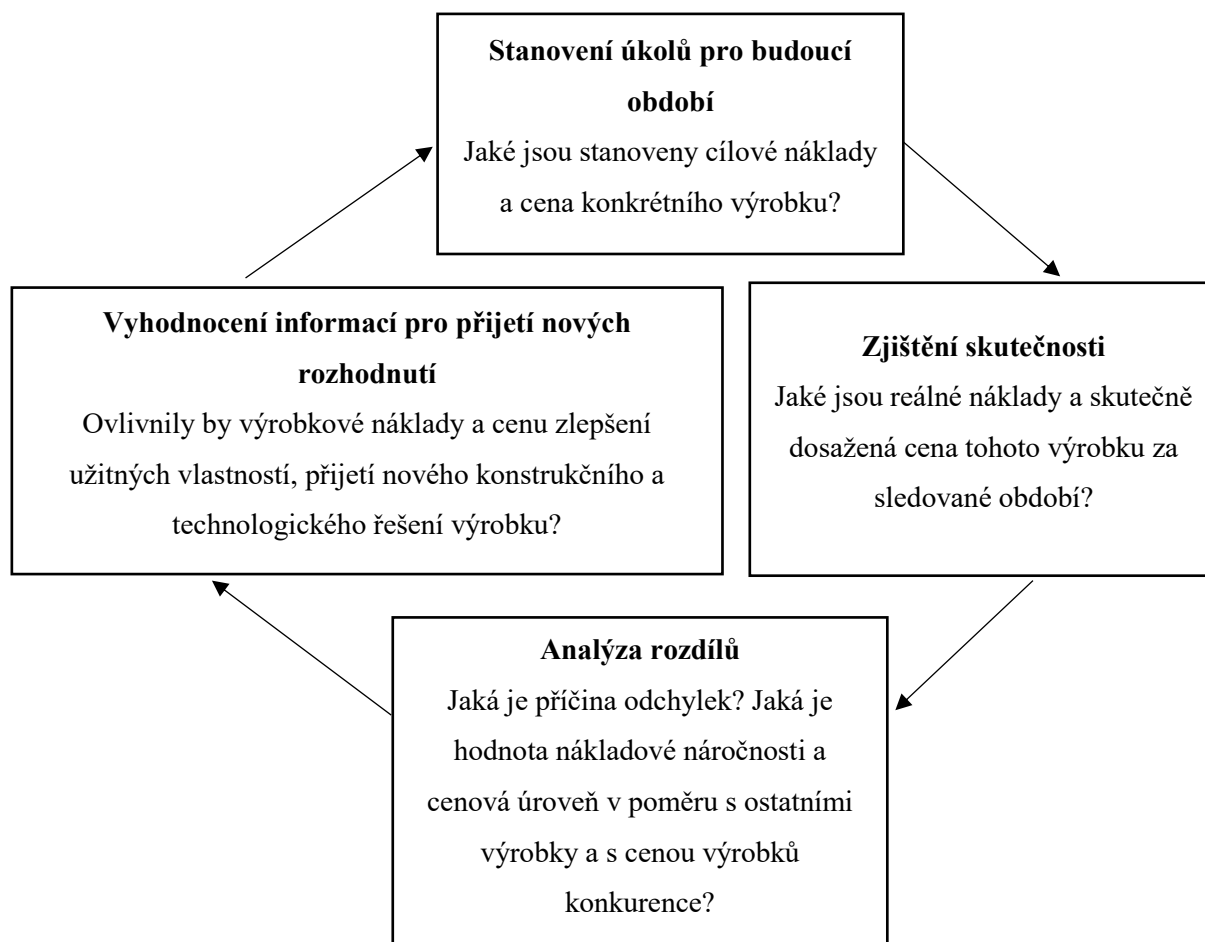
Hlavním charakteristickým rysem účinného fungování controllingu je primárně integrace plánování a kontroly do jednoho subsystému, který je zaměřen na tři základní stupně:

1. stupeň – účetní funkce,
2. stupeň – sledování výkyvů v nákladech a návrhy změn,
3. stupeň – kontrola, plánování a informační systém.

Koordinaci lze totiž zajistit pouze pevnou vazbou mezi plánem a jeho kontrolou. Stručně řečeno je nutné zajistit neustálou důslednou kontrolu úkolů a cílů s jejich plněním. Pouze díky tomuto propojení dochází k zajištění tzv. řídicího okruhu, a tak i ke zvýšení podnikové efektivnosti. Controlling lze zároveň chápat jak systém pro podporu podnikového řízení pomocí stanovených cílů a cest k dosažení daných cílů. Pozor na případnou záměnu, controlling není jen kontrolou, jako by název mohl mást. Je procesem řízení, který obsahuje jak postupy, principy a nástroje pro stanovení cílů, tak zároveň sleduje dosažení definovaných cílů. [6]

Jednotlivé etapy controllingu znázorňuje následující schéma č. 2.5.

Schéma č. 2.5 Průběh controllingu



Zdroj: [5] – vlastní zpracování

Funkce controllingu:

- controlling koordinuje řízení podniku s jeho okolím, z toho vyplývá přizpůsobovací a inovační funkce;
- controlling se zaměřuje na podnikové cíle, z toho vyplývá funkce směřování k cílům;
- controlling určuje nástroje a získává tak požadované informace, z toho vyplývá funkce servisní a podpůrná. [5]

2.3.4 Vztah finančního a daňového účetnictví k manažerskému účetnictví

Existuje mnoho aspektů, které ovlivňují směr manažerského účetnictví. Jak již tato diplomová práce zmiňuje, jedná se např. o diferencované požadavky na členění, různé způsoby ocenění, a zobrazení nákladů. Tyto vlivy však také ovlivňují vztahy mezi účetnictvím manažerským, daňovým a finančním. Je proto nutné při řešení jejich vzájemných vztahů brát ohled na do jisté míry dvě opačné tendence. [5]

Každý z účetních subsystémů poskytuje informace různým skupinám cílových uživatelů, kteří tyto informace využívají pro řešení více nebo méně podobných rozhodovacích úloh. Proto

je zároveň pochopitelné, že při pojetí z tohoto úhlu pohledu se bude způsob, jakým budou náklady (ale také výnosy, pasiva i aktiva) zobrazeny obsahově různit. [5]

V podstatě ale všechny subsystemy mají snahu zobrazit jeden a ten samý podnikatelský proces, který znázorňuje jednotlivé podnikatelské procesy v podobě konečné množiny vstupů. Počet těchto vstupů, a to, jak nákladný je sběr a zpracování těchto dat zrcadlově zobrazují výstupy vše tří srovnávaných účetních subsystemů v podobě jedné jediné údajové základny. [5]

Manažerské účetnictví je tedy oproti finančnímu účetnictví obsahově rozdílné, pracuje s tzv. duálním pojetím. Tzn. například to, že manažerské účetnictví může pracovat z jinak vymezení aktivy a pasivy, než jak jsou legislativně vymezena pro finanční účetnictví. Obsahová odlišnost a snaha o zpracovatelskou racionalitu jsou dvěma základními trendy, které ovlivňují vztahy mezi účetními subsystemy.

Manažerské účetnictví se od finančního liší také tím, že je daleko více variabilní v aplikaci oceňovacích principů a přesných způsobů oceňování. Manažerské účetnictví pracuje primárně s oceňováním na úrovni předem stanovených veličin a na různých úrovních reprodukčních cen. Za zmínku stojí také to, že manažerské účetnictví aplikuje také ocenění na úrovních oportunitních nákladů a výnosů. Oportunitní náklady a výnosy znamenají ušlý prospěch, nebo naopak uspořené náklady.

Podstatný požadavek na vedení finančního účetnictví a sestavování účetních výkazů je dodržení daných pravidel, díky kterým je garantována externímu uživateli úplnost, spolehlivost, časová a mezipodniková srovnatelnost vykazovaných účetních informací.

Shrnutí základních rozdílů finančního a manažerského účetnictví lze zobrazit následující tabulkou. [5]

I) Vztah finančního a daňového účetnictví

Hlavní prioritou vztahu finančního a daňového účetnictví je poskytování informace o podnikatelském procesu pro externí uživatele finančního účetnictví. Tento charakteristický rys se ukazuje i v tom, jakým způsobem se měří náklady, výnosy a zisky podniku, jehož koncept je zaměřen na snahu popsat tyto veličiny se zřetelem na vrcholový princip věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví.

Následkem tohoto trendu je rostoucí rozdíl mezi definováním zisku a daňového základu daně ze zisku podnikatelského subjektu. Prvotně zjištěný zisk se následně upravuje na odvozeně vyjádřený daňový základ, a to většinou dvěma způsoby:

- první způsob je závislý na formě výběru účetních informací
 - např. rozdělením nákladových a výnosových účtů pomocí analytiky na daňově uznatelné anebo daňově neuznatelné

- druhý způsob zase naopak pracuje s úpravou zisku na základ daně
 - tento proces probíhá mimo účetní systém, tzn. není zachycen na žádných účtech jako u prvního způsobu;
 - příkladem mohou být účetní a daňové odpisy, kdy při jejich výměně změníme zisk a stanovíme tak daňově správný základ daně. [5]

3. Teoretické aspekty nákladů a výnosů

Náplní kapitoly teorie nákladů a výnosů bude všeobecná charakteristika nákladů a výnosů, které jsou rozdílně členěny na základě informací a jejich struktury. První část bude věnována především základním formám a vlastnostem jednotlivých členění nákladů, díky kterým řídicí pracovníci rozhodují o řízení podnikatelského procesu s parametry, o kterých bylo již předem rozhodnuto. Na základě informací o nákladech nesou manažeři odpovědnost a musí být schopni kvalifikovaně rozhodnout o budoucích variantách procesu nebo jeho jednotlivých částech pro podnik v co nejoptimálnějším měřítku. [6]

Druhá část bude věnována obdobně jako první část základním formám a vlastnostem jednotlivých členění, ale zde bude zaměřena pozornost na výnosy.

3.1 Členění nákladů – význam a struktura

Má-li být řízení nákladů účinné, musí být jednotlivé náklady podrobně rozčleněny do stejnorodých skupin. Možností, jak budou náklady členěny je nespočet. Prioritně vždy záleží na tom, jaká účelová potřeba vyvolala touhu pro rozčlenění nákladů. Tzn. je nutné si uvědomit, jaký vztah je mezi řešením určitých otázek a následným rozhodnutím.

Členění nákladů lze ve vztahu k rozhodovacím úlohám vedoucích pracovníků a historickému vývoji manažerského účetnictví rozdělit dle toho, zda definuje způsoby členění nákladů, které jsou významnými pro řízení podnikatelského procesu, který už má v zásadě své parametry určeny předem nebo naopak definuje náklady, které jsou potřebné pro budoucí rozhodování. Jedná se o členění nákladů, na základě, kterého si řídicí pracovníci mohou zodpovědět otázky, které jsou podstatné pro rozhodování o budoucích variantách podnikání. [6]

3.2 Druhovému členění nákladů

Člení-li se náklady vstupující do podniku z vnějšího okolí podrobněji, projevuje se to nejprve z hlediska jednotlivých druhů. Základními nákladovými druhy se obecně označuje spotřeba materiálu, spotřeba a využití externích služeb, osobní náklady, odpisy dlouhodobých aktiv a finanční náklady. Vstupy nákladových druhů jsou specifické třemi hlavními rysy:

- z pohledu zobrazení jsou druhově vynaložené náklady, náklady prvotními; v okamžiku vstupu do podnikatelského procesu se stávají předmětem zobrazení;
- druhové náklady jsou náklady externími, tzn. že k jejich vzniku dochází při spotřebě výrobků, prací nebo služeb jiných podnikatelských subjektů;

- podrobnější členění druhových nákladů v podniku je velice snadné, jelikož z pozice podnikového řízení se tyto náklady již dál na detailnější složky než, ze kterých se skládají rozlišit nedají; [6]

Praktikování druhového členění nákladů na podnikové úrovni se je nepostradatelnou součástí při tvorbě informačních podkladů pro zabezpečení proporcí, stability a rovnováhy mezi vnějším okolím podnikatelského subjektu, které zabezpečuje zdroj potřebných informací a potřebou těchto informací v podniku. Vnější okolí by mělo být schopno poskytnout odpovědi na všechny otázky, které jsou položeny. Většinou se jedná o otázky typu: od koho, kdy a jak by měl podnik výhodně zabezpečit potřebné množství spotřebního materiálu, energie, ostatních externích výkonů, služeb a lidských zdrojů. [6]

Hlavní význam má však druhové členění nákladů na makroekonomické úrovni. Zásadní roli hraje druhové členění nákladů při zjišťování národního důchodu, úhrnné materiálové spotřebě, osobních nákladech a dalších souhrnných hodnotových veličin působících v národní ekonomice. Proto se s ohledem na mezinárodní jednotnost používá v zemích kontinentální Evropy ve finančním účetnictví jako základní členění právě druhové členění. [6]

Z národního hlediska je vše docela jednoduché, ale využití druhového členění pro řízení na nižších vnitropodnikových úrovních je naopak docela omezené. Jasným důkazem toho je nereálnost hodnocení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových výkonů pomocí nákladů druhového členění. Bohužel z pohledu druhového členění jsou náklady rozděleny, tak že nenesou informaci o tom, jaká byla příčina jejich vynaložení. Z toho je ale zároveň vytvořené i pozitivní hledisko, a právě z této zmíněné omezenosti je druhové členění nákladů využíváno pro zobrazení nákladu ve výkazu zisku a ztráty. Díky struktuře, kterou výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění má, neposkytuje konkurenci žádné možnosti k analýze podnikové finanční výkonnosti. [6]

S ohledem na všechny uvedené poznatky je závěrem druhového členění nákladů, že takovéto členění samostatné nemá dostatečnou vypovídající schopnost pro účely manažerského účetnictví, a proto je vhodné toto členění nákladů kombinovat s jinými členěními, např. takovými které definují účelový vztah nákladů k výkonům podniku. [6]

3.3 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů je takové členění, díky kterému lze stanovit základní racionální nákladový úkol, který je poměřován se skutečnou spotřebou nákladové složky. Náklady členěné dle účelu jsou nositeli informací, zda se v podniku náklady překračují nebo spoří. Díky tomu

jsou účelově členěné náklady velmi využívány v rozhodovacích úlohách, které jsou součástí řízení hospodárnosti. [6]

Oproti druhovému členění nákladů, lze náklady rozčleněné účelově dále členit dále na další úrovně podrobnosti. V praxi to vypadá tak, že v praktickém řešení, které je stanoveno nákladovým úkolem pro každou jednotlivou nákladovou položku či jejich skupinu zvlášť, dochází k organizaci účelového členění do několika úrovní. Účelově členěné náklady dále členíme na skupiny:

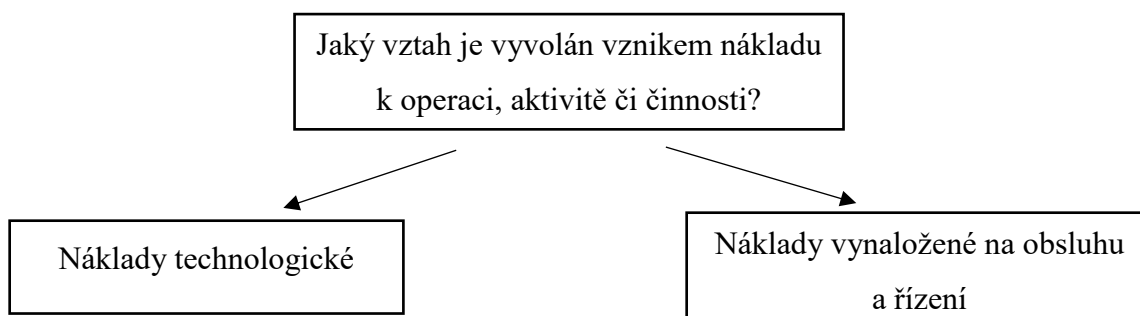
- náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení,
- náklady jednicové a režijní. [6]

První úroveň zachycuje rozčlenění nákladů do poměrně obecných oblastí všemožných výrobních, hlavních podnikatelských činností nebo činností pomocných a obslužných. Druhá úroveň zachycuje jednotlivé podrobnější členění v rámci vyjmenovaných činností. Ke členění dochází např. podle aktivit nebo jednotlivých operací. Hlavní zásadou účelového členění je rozeznání věcného nositele anglicky tzv. cost driver. Věcný nositel stojí za vznikem nákladů a velikost jeho působení definuje na jaké úrovni jsou racionálně vynaloženy náklady. [6]

3.3.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Jednou z možností dalšího obecného rozčlenění nákladů členěných dle účelu je z pohledu řízení hospodárnosti dle jejich vztahu k činnosti, aktivitě či operaci dvou základních skupin. Tento vztah znázorňuje následující schéma č. 3.1. [6]

Schéma č. 3.1 Vztah účelově členěných nákladů



Zdroj: [6] – vlastní zpracování

Náklady členěné dle účelu, které byly přímo způsobeny použitím technologií dané činnosti, aktivity nebo operace lze označovat za náklady technologické. Příkladem technologických nákladů lze uvést spotřeba papíru konkrétní kvality spotřebována na určitou zakázku v tiskárně.

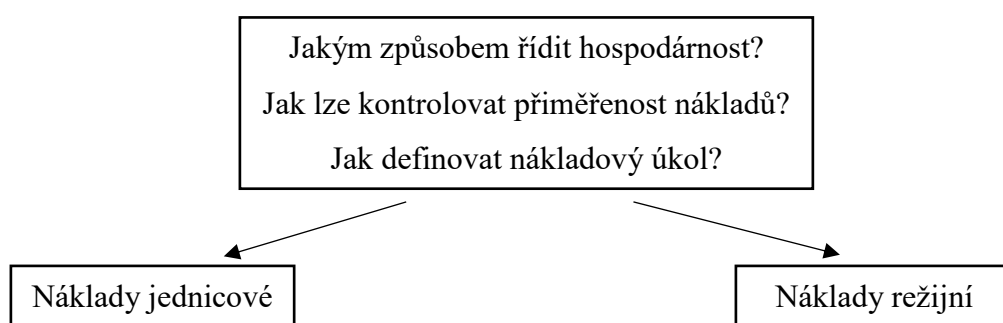
Byly-li náklady vyvolány za účelem realizování, zabezpečení a udržení podmínek racionálního procesu jednotlivých činností, pak tyto náklady lze označit jako náklady na

obsahu a řízení dané činnosti. Názornou ukázkou lze uvést náklad na osvětlení tiskárny, na které se tiskne zakázka nebo osobní náklady vynaložené na mistra, který má právě směnu. [6]

3.3.2 Náklady jednicové a režijní

Ke druhé z možností dalšího členění nákladů členěných dle účelu dochází ve chvíli, kdy je rozčlenění na náklady technologické a na náklady na obsluhu a řízení příliš obecné. Je-li požadavkem určení přesného nákladového úkolu jednotlivých nákladových složek pak je zapotřebí rozdělit náklady na jednicové a režijní. Tento vztah členění nákladů na základě řízení hospodárnosti znázorňuje následující schéma č. 3.2. [6]

Schéma č. 3.2 Vztah účelově členěných nákladů na jednicové a režijní



Zdroj: [6] – vlastní zpracování

Nákladový úkol se u většiny technologických nákladů zjišťuje na základě jeho přímého vztahu s dílčími nebo finálními výkony, jejichž způsob provedení je ve většině případů již předem stanoven. Tento vztah je pak výsledkem přesně určené operace, aktivity nebo činnosti. Jako příklad určení způsobu provedení lze uvést např. průmyslový podnik, ve kterém probíhá určení toho, jak bude daný výkon proveden v rámci konstrukční a technologické přípravy výroby jednotlivých výrobků. Tato příprava zahrnuje také definování norem jakožto naturálně určené spotřeby ekonomického zdroje. Dojde-li následně k ocenění naturální spotřeby, dochází návazně na to k přeměně norem na kalkulace, které již přesně stanovují hladinu nákladů na jednotku výkonu. Tyto náklady, které jsou vázány jak s technologickým procesem, tak s jednotkou výkonu lze označit jako náklady jednicové a jejich hlavním hodnotovým informačním nástrojem řízení je norma spojená s kalkulací jednicových nákladů. Tato kalkulace je zpravidla definována jako nákladový úkol, který je určený na jednotku výkonu. [6]

V případě, že je přímá souvislost mezi výší nákladů na obsluhu řízení a výší těch technologických nákladů, které závisí na technologickém procesu jako na celku, pak tyto náklady nerostou v přímé úměře s počtem provedených výkonů. Tyto náklady jsou tedy ovlivněny velikostí činností, která zajišťuje realizaci technologického procesu pouze rámcově. Náklady jejichž nákladový úkol je většinou určen pomocí souhrnných limitů a normativů

platných pro dané časové období nebo pro předem daný celkový očekávaný objem výkonů za konkrétní období. Ukázkou režijních nákladů ve výrobním podniku jsou např. plánované měsíční osobní náklady mistra vycházející z jeho zařazení nebo plánované náklady na topení, které jsou stanoveny na základě plánu topné sezóny a normativu, který vychází z celkových krychlových metrů, které je nutno vytápět apod. [6]

Režijní náklady jsou definovány i podle toho, kdo odpovídá za splnění dodržení jejich předem stanoveného plánu, tzn. že jsou definovány tzv. odpovědnostně. Velmi důležitým hodnotovým informačním nástrojem řízení režijních nákladů je jejich rozpočet. Rozpočet je většinou stanoven v podobě nákladového úkolu, který je určen pro jednotlivé útvary na konkrétní časové období a plánovaný objem aktivity. [6]

3.4 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Určením účelového vztahu nákladů k příčinnému nositeli, který stojí za vznikem těchto nákladů však ještě nekončí řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti. Následující etapou je přesné určení a vyjádření vztahu k jednotlivému vnitropodnikovému útvaru, který je zodpovědný za probíhající aktivitu či činnost a zároveň pracovníci tohoto útvaru nesou zodpovědnost za racionální vynaložení či zhodnocení nákladů. [6]

3.4.1 Odpovědnostní středisko

Vnitropodnikové útvary, které jsou nazývány odpovědnostními středisky, jsou útvary, kterým se konkrétně přiřazují náklady s místem vzniku právě v jednotlivých útvarech. Podmínkou členění nákladů ve vztahu k útvarům je bezprostřední návaznost na členění dle odpovědnosti za vznik těchto nákladů.

Pojem odpovědnostní středisko je znám z ekonomické struktury výrobního podniku. Ekonomická struktura podniku dále navazuje na organizační strukturu výrobního podniku. Úkolem organizační struktury podniku je definovat ve věcné podstatě okruhy a stupně pravomoci a odpovědnosti hlavně řídicích pracovníků útvarů.

Cílem je vytvoření optimálního stupně vnitropodnikových útvarů, které jsou řízeny pomocí posouzení hodnotových výsledků. Tuto definici lze jinak vysvětlit, že pro řízení pracovníků na konkrétní úrovni je specifická právě taková úroveň pravomocí a odpovědnosti, jaká je potřebná k řízení a vytváření podmínek k vytváření podnětů na stanovené úrovni nákladů, výnosů, vnitropodnikového výsledku hospodaření a dalších hodnotově vyjádřených hledisek pro posuzování. [6]

Odpovědnostní střediska jsou rozdělena na základě toho, na jaké úrovni je stanovena pravomoc a odpovědnost za hodnotově definované výsledky na celkem šest jednotlivých typů:

- nákladové středisko nebo také nákladově řízené středisko,
- ziskové středisko,
- rentabilní středisko,
- investiční středisko,
- výnosové středisko,
- výdajové středisko. [6]

3.4.2 Druhotné interní náklady

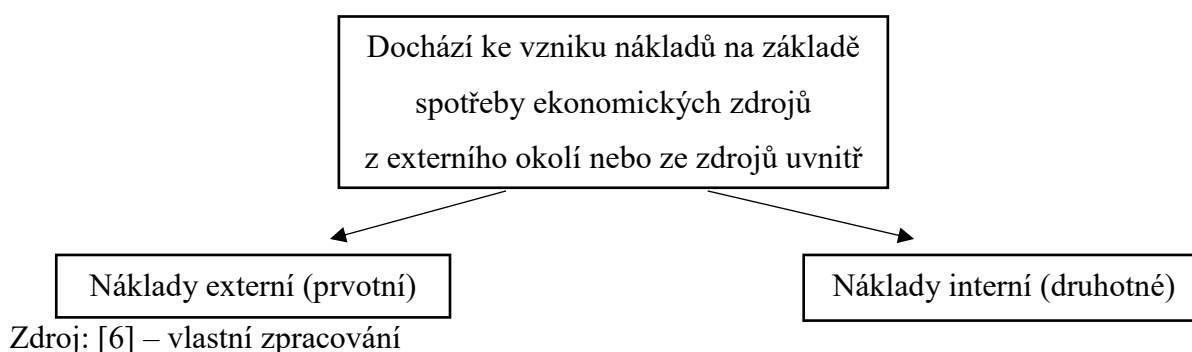
Aby bylo možné řídit odpovědnostní střediska, je nutné mít zajištěn přísun informací o nákladech, které jsou rozčleněny podle jejich místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik. Jsou-li náklady takto rozčleněny, pak je dále rozčleníme podle tzv. spojení neboli podle kooperačních vazeb, které jsou mezi jednotlivými útvary. Na základě toho lze určit kdo nese odpovědnost za hodnotové efekty výkonů, které nejsou určeny pro další externí prodej, ale jsou spotřebovávány uvnitř podniku ve výrobním procesu. Hodnotové efekty výkonů jsou v této souvislosti např. úspory nákladů nebo naopak jejich překračování. Tyto kooperační vazby mají základní předpoklady, kterými jsou:

- u každého odpovědnostního střediska musí být upřesněna jeho činnost, aby bylo možné zjistit a spočítat jejich náklady,
- označení jednotlivých výkonů, které jsou těmito útvary posílány dalším vnitropodnikovým útvarům,
- v neposlední řadě je nutno tyto výkony ocenit pomocí vnitropodnikových cen. [6]

Z toho vyplývá, že ke spojení mezi určitými odpovědnostními středisky dochází pomocí systému vazeb. Náklady, které vznikají při předávání výkonů se nazývají náklady interními. Velikost interních nákladů záleží na množství předávaných výkonů a na tom, jak jsou vnitropodnikově oceněny. Významnými rysy těchto nákladů je, že se jedná o náklady druhotné a složené. Tzn. že se tyto náklady objevily v koloběhu výrobního procesu jednak podruhé a zároveň je možné je dále rozkládat ve vztahu ke konkrétním nákladovým složkám, které byly při vykonání tohoto druhotného výkonu spotřebovány. [6]

Následující schéma č. 3.3 zobrazuje členění nákladů na externí a interní z hlediska zdroje, který poskytuje výrobky, práce nebo služby.

Schéma č. 3.3 Členění nákladů na externí a interní z hlediska zdroje



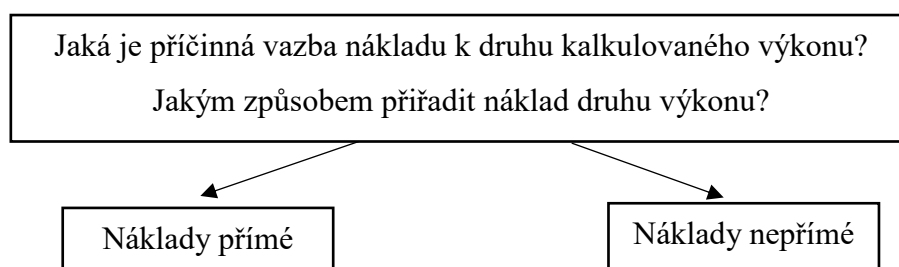
3.5 Kalkulační členění nákladů

V každé výrobní firmě se často řeší otázky rozhodovacích úloh jako např. upřednostnit nebo neupřednostnit výrobu a prodej určitého druhu výrobku, vyrobit si nebo raději koupit. Tyto otázky vyplývají ze zvážení příčinné souvislosti nákladů s konkrétním konečným nebo dílčím výkonem. Tento proces, kdy dochází k přiřazování nákladů k výkonům či jeho dílčím částem označujeme jako kalkulační členění nákladů. [6]

3.5.1 Přímé a nepřímé náklady

Jiným způsobem, jak rozčlenit náklady je z pohledu příčinných vazeb nákladů k výkonu, který je přesně specifikován z hlediska objemu, druhu a jakosti ke kalkulační jednotce. Z hlediska praktických početně technických možností lze náklady rozdělit na dvě oblasti, které určují, jak racionálně přiřadit tyto náklady konkrétnímu výkonu. Toto rozčlenění je znázorněno na dalším schéma č. 3.4. [6]

Schéma č.3.4 Členění na přímé a nepřímé náklady



Zdroj: [6] – vlastní zpracování

- Přímé náklady
 - jsou náklady, které přímo souvisí s určitým druhem výkonu a je zároveň přirozené je z úhlu pohledu vzájemného vztahu „cost-benefit“ k sobě přiřazovat“,
 - řadí se sem téměř všechny jednicové náklady,

- zároveň přímým nákladem jsou např. i fixní náklady v podobě nákladů na výzkum, vývoj a technickou přípravu výroby konkrétního výrobku; [6]
- Nepřímé náklady
 - jsou náklady, které přímo nesouvisí s jediným druhem výkonu, ale zabezpečují hladký průběh výrobního procesu podniku v rozsáhlejší pojetí. Kdyby byly nepřímé náklady přiřazeny pouze jednomu druhu výkonu, bylo by to v rozporu s principem „cost-benefit“,
 - řadí se sem většina režijních nákladů, kromě těch, které jsou spojeny s jedním druhem výkonů,
 - výjimkou tvoří jednicové náklady, které je nutno započíst při zpracovávání některých rozhodovacích úloh, konkrétní potřebná jednice nákladu se pak přičítá nepřímo s využitím zvolených veličin. [6]

3.6 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Základní rozdíl oproti předchozímu členění nákladů nyní spočívá v tom, že se již nejedná o rozčleňování nákladů, které jsou využity ve výrobním procesu, jehož parametry byly předem naplánovány, ale že se zaměříme na členění nákladů, které jsou podstatné pro zhodnocení budoucích variant podnikatelského procesu, tedy pro manažerském účetnictví toto členění přináší informace pro rozhodování nikoliv pro řízení. [6]

3.6.1 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

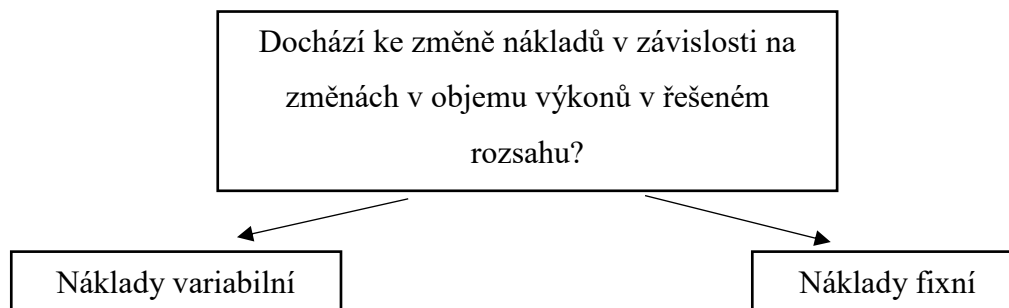
Ve dvacátých letech 20. století se začalo používat členění nákladů podle jejich závislosti na objemu výkonů, tuto změnu a vývoj lze chápat zároveň jako období kdy se klasicky orientované nákladové účetnictví začalo přetvářet do účetnictví manažerského, a tedy přestalo řešit pouze otázky z minulosti, ale také začalo řešit a odpovídat na otázky o možnostech budoucího vývoje. [6]

Podle závislosti na objemu finálních ale i dílčích výkonů se náklady rozčleňují do dvou základních skupin, a to na:

- Náklady variabilní
 - náklady variabilní jsou takové náklady, které se mění přímo úměrně v závislosti na objemu výkonů;
- Náklady fixní
 - fixní náklady jsou takové náklady, které se v konkrétním rozsahu objemu výkonů nemění a zůstávají stejné. [6]

Následující schéma č. 3.5 znázorňuje členění nákladů z pohledu jejich závislosti na změnách objemu výkonů.

Schéma.č.3.5 Členění nákladů z pohledu závislosti na změnách objemu výkonů



Zdroj: [6] – vlastní zpracování

3.6.2 Náklady variabilní

Variabilní náklady se skládají z několika částí. Největší část variabilních nákladů tvoří tzv. proporcionální náklady a jsou zároveň i nejsnáze kvantifikovatelné. Je totiž obecných předpokladem, že proporcionální náklady jsou konstantní a vyvolává je každá jednotka výkonu. Z toho vyplývá, že proporcionální náklady rostou přímo úměrně s celkovým objemem výkonů. Proporcionální náklady jsou např. veškeré jednicové náklady, a také všechny režijní náklady které jsou ovlivněny stupněm využití kapacity (lze je konkrétně přiřadit k jednotce objemu výkonu). [6]

3.6.3 Fixní náklady

Druhou částí celkových nákladů jsou náklady fixní, ty se oproti variabilním nákladům nemění v závislosti na určitém rozsahu prováděných výkonů. Většinou se jedná o tzv. kapacitní náklady, které vznikají na základě potřeby zajištění podmínek průběhu podnikatelského procesu, tak aby byl efektivní. Podle toho, co fixní náklady ovlivňuje se dělí do dvou skupin. [6]

Charakteristickým znakem pro první skupinu fixních nákladů, je že jsou vynaloženy ještě před začátkem podnikatelského procesu. Jedná se o investice do strojních zařízení, informačního systému, do nákupu nemovitosti, ve které bude podnikatelský proces realizován. Z toho vyplývá zároveň další charakteristický znak, a to, že tyto náklady již nelze v průběhu podnikání nijak ovlivnit a pokud z nějakého důvodu k podnikatelskému procesu nedojde, jedná se zároveň i o tzv. utopené náklady. Lze se setkat také s označením utopených fixních nákladů jako tzv. náklady bez vlivu na cash flow v relevantním rozpětí.

Druhá skupina fixních nákladů je charakteristická tím, že fixní náklady, které zahrnuje vznikají až v podnikatelském procesu v okamžiku, kdy dochází k zajištění potřebných

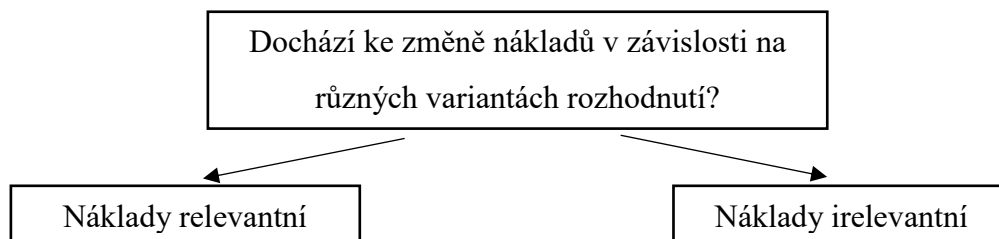
kapacitních podmínek pro probíhající podnikatelský proces. Oproti první skupině nejsou fixní náklady druhé skupiny přímo spojeny s investičními rozhodnutími. Náklady druhé skupiny jsou tedy fixní, ale při zřetelné změně objemu výroby je lze změnit, příkladem těchto tzv. vyhnutelných fixních nákladů mohou být časové osobní náklady mistrů nebo náklady na vytápění haly. [6]

Základním charakteristickým rysem pro celkové fixní náklady tak je, že v určitém časovém období využitá kapacita jsou stejné a nemění se. To znamená, že dochází k tlaku na maximální využití těchto kapacit, jelikož čím větší objem provedených výkonů bude, tím menší podíl fixních nákladů bude na jednotku výkonu. Došlo by snad naopak ke snížení objemu provedených výkonů, jev by byl opačný a nechtěný a docházelo by ke zvyšování podílu fixních nákladů na jednotku výkonu. [6]

3.6.4 Relevantní a irelevantní náklady

Další možností členění nákladů, které jsou využívány pro rozhodování o budoucnosti, je členění nákladů na náklady relevantní a irelevantní. Tyto náklady nevycházejí ze skutečných, ale naopak z výše odhadovaných nákladů. Základem pro členění odhadovaných nákladů je posouzení, které náklady zřejmě budou zvolenou uskutečněnou variantou ovlivněny, a které nikoliv. Relevantní náklady se mění podle uskutečnění různých variant rozhodnutí. Naopak irelevantní náklady zůstávají při uskutečnění různých variant rozhodnutí beze změny. Členění relevantních a irelevantních nákladů zobrazuje následující schéma č. 3.6. [6]

Schéma č. 3.6 Členění nákladů z pohledu nutnosti vzít je v úvahu při konkrétním rozhodnutí



Zdroj: [6] – vlastní zpracování

3.6.5 Oportunitní náklady

Vzhledem k tomu, že pokud dojde k využití ekonomických zdrojů s účelem jejich zhodnocení k jedné podnikatelské aktivitě, není již možné využít stejné zdroje k jiné aktivitě. Ekonomické zdroje jsou omezené a neumožňují podniku realizovat všechny možnosti, ale podnik je nucený zvolit si pouze některé. V podniku tak dochází k volbě, ve které by mělo vždy dojít k upřednostnění varianty, která přináší vyšší prospěch, před variantami, které přináší prospěch nižší.

Oportunitní náklady lze tedy jinak označit jako ušlé výnosy, tedy výnosy těch variant, které byly pro nižší prospěch nezvoleny. Avšak každá karta má dvě strany. I zde vznikají při odmítnutí méně výhodné varianty náklady, které podnik nebude muset vynaložit a tyto náklady se označují oportunitními výnosy. [6]

3.6.6 Náklady vázané k rozhodnutí

Jedná se o nejobecnější kategorii nákladů, které jsou spojeny s rozhodnutím. Zjednodušeně řečeno jedná se o náklady, které na základě dnešního rozhodnutí vzniknou v budoucnu např. ve spojitosti s technologickým a konstrukčním vývojem a řešením výrobků.

Jsou-li náklady ve fázi vývoje a přípravy výrobku efektivně vynaloženy, může dojít k jejich reprodukci za dobu životnosti výrobku až desetinásobně. Hlavním přínosem nákladů vázaných na rozhodnutí je jejich tlak na řízení inovační fáze podnikatelského procesu. [6]

3.7 Členění výnosů – význam a struktura

Stejně jako náklady, tak i výnosy je třeba rozlišit na základě potřeb uživatelů finančního a manažerského účetnictví. Za vznikem výnosů ve finančním účetnictví stojí přírůstek aktiv, např. se může jednat o přírůstek finanční hotovosti, peněžních prostředků na bankovních účtech nebo naopak nemusí jít o peněžní prostředky, ale může dojít k nárustu pohledávek či poklesu závazků. Z pohledu finančního účetnictví se označuje za výnos každý nárůst aktiv. [7]

Naopak v manažerském účetnictví vznikají výnosy jediné z prodeje výkonů, které pocházejí z podnikatelského procesu hlavní výdělečné činnosti. Tyto výnosy jsou poté srovnávány s náklady, které byly vynaloženy účelně a účelově. Z pohledu manažerského účetnictví jsou výnosy členěny na výnosy externí a výnosy interní.

Pro účely ekonomického řízení a rozhodování výnosy dělíme také na základě časového rozlišení na výnosy skutečné a na výnosy předem stanovené. Skutečné výnosy jsou výnosy, které byly skutečně realizovány, naopak výnosy předem stanovené jsou takové výnosy, které jsou stanoveny na základě odhadu prodejních cen a prodaného množství výkonů za přesně dané období. [7]

Výnosy lze členit dle stejných hledisek jako byly v předchozím textu členěny náklady. Avšak ke členění výnosů dle druhů v podnicích většinou vůbec nedochází, nebo dochází pouze k analytickému členění na základě účtového rozvrhu dle různých středisek, které se týkají konkrétního směru a způsobu využití výkonů.

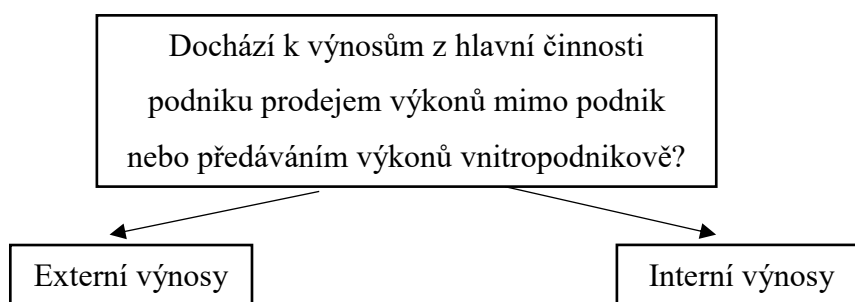
Výnosy z prodeje výkonů může podnik členit také v rámci účelového členění, tyto výnosy vznikají s každým jednotlivým prodaným kusem výkonu, výnosy pak jsou jednicového charakteru. Dochází-li ke vzniku výnosů v podniku odlišným způsobem, např. prodejem

materiálových zásob nebo již nevyužívaného výrobního zařízení, pak tyto výnosy jsou režijního charakteru. [7]

Dále lze výnosy členit v závislosti na změnách objemu produkce výkonů, vzhledem k přímé závislosti mezi výnosy a výkony, lze výnosy označit za variabilní, ale výjimkou jsou i výnosy s fixním charakterem, které nejsou závislé na počtu prodaných výkonů, např. různé paušály, nájmy apod. Celkové výnosy tak mohou mít smíšený charakter. [7]

Následující schéma č. 3.7 zobrazuje jednu z možností členění výnosů.

Schéma č. 3.7 Možnost členění výnosů dle druhů



Zdroj: [7] – vlastní zpracování

3.7.1 Externí výnosy

Externí výnosy jsou realizované a prodané výkony vyjádřeny v peněžních jednotkách tržní hodnoty, které podnik obdrží v okamžiku uskutečněního prodeje. Z toho vyplývá, že výnosy vznikají prodejem realizovaných výkonů mimo podnik. Vznik a růst těchto externích výnosů označuje účelnost podnikatelského procesu. Zobrazuje, jaký zájem o výkony podniku je. V podniku tedy dochází ke snaze tyto externí výnosy maximalizovat.

Výše externích výnosů přímo ovlivňuje výsledek hospodaření podniku. V podniku proto dochází k tzv. řízení výši externích výnosů a tím je také ovlivňován i zisk podniku. Jelikož jak bylo zmíněno, výnosy jsou peněžním oceněním výkonů, dochází tak na základě prodeje výkonu k příjmu finančních prostředků a z toho vyplývá že výnosy jsou zdrojem příjmů. Na základě přijatých zdrojů může podnik dále financovat svou podnikatelskou činnost. [7]

3.7.2 Interní výnosy

Interní výnosy jsou výnosy vnitropodnikovými a vznikají mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary, když dochází k předávání dílčích výkonů. Interní výnosy nejsou uskutečňovány v peněžní podobě. Výše interních výnosů se rovná horní hranici nákladů vynaložených vnitropodnikovým útvarem na předání dílčího výkonu. Interní výnosy jsou tedy jakýmsi měřítkem pro hodnocení hospodárnosti a úspěšnosti činnosti jednotlivého vnitropodnikového útvaru. Byl by interní výnos určitého vnitropodnikového útvaru vyšší než

jeho skutečně vynaložený náklady na tento dílčí výkon, znamenalo by to, že tento útvar by se podílel na tvorbě celkového výsledku hospodaření podniku.

4. Analýza a využití informací manažerského účetnictví v konkrétní obchodní společnosti

Následující kapitola obsahuje analýzu prováděného vnitropodnikového účetnictví v konkrétní obchodní společnosti, která je reálná, avšak pro účely této diplomové práce byl použitý fiktivní název a bude označována jako společnost nebo obchodní společnost.

Veškerý zpracovaný text vychází z interních materiálů obchodní společnosti (webových stránek, účetní závěrky, účetních výkazů a přílohy v účetní závěrce) pokud není uvedeno jinak.

4.1 Představení obchodní společnosti

Pro potřeby diplomové práce byla vybrána obchodní společnost s ručením omezeným zabývající se provozem internetových služeb, poradenstvím a konzultacemi v oblasti informatiky, poskytování softwaru, zprostředkovatelské činnosti a zpracování dat. Hlavní náplní činnosti obchodní společnost je poskytování následující služeb:

- LANfiber - připojení pomocí kabelu k optické síti,
- LANaccess - připojení pomocí kabelu k bezdrátové síti,
- WIRELESSmax - připojení pomocí bezdrátové technologie,
- LANdedicated - individuální připojení pomocí kabelu k optické nebo bezdrátové síti,
- WIRELESSdedicated - individuální připojení pomocí bezdrátové technologie,
- DF - pronájem optických vláken,
- SERVERhousing - připojení serveru zákazníka k páteřní síti společnosti.

Obchodní společnost byla založena před 21 lety, vznikla 15. února 1998 a je zapsána u Krajského soudu v Ostravě. Statutárním orgánem obchodní společnosti jsou dva jednatelé, kteří jsou zároveň i společníky s různou výší podílu. Základní kapitál společnosti je 1 000 000 Kč.

Obchodní společnost se dynamicky rozvíjí a systematicky investuje do výstavby optické infrastruktury na území celého regionu. Zároveň je obchodní společnost také majitelem se 100% účastí polské dceřiné společnosti, která působí v oblasti slezského regionu v Polsku.

K 31.12.2017 bylo základní jmění mateřské společnost v její dceřiné společnosti 50 000 PLN tzn. 305 700,00 Kč. Obrat dceřiné společnosti byl 998 556,24 PLN, tzn. 6 105 173,00 Kč a hospodářský výsledek dceřiné společnosti byl 90 394,21 PLN tzn. 552 670,00 Kč. K přepočtu měny používá společnost denní kurz vyhlášený Českou národní bankou.

Oproti dceřiné společnosti disponuje mateřská společnost vyššími čísly. Pro srovnání zisk, obrat a základní kapitál mateřské i dceřiné společnosti zobrazuje následující tabulka č. 4.1.

Tabulka č. 4.1 Porovnání zisku, obratu a základního kapitálu mateřské a dceřiné společnosti v Kč

	Mateřská společnost			Dceřiná společnost		
	Zisk	Obrat	Základní kapitál	Zisk	Obrat	Základní kapitál
2015	4 636 000	24 078 000	1 000 000	1 428 183	5 680 023	317 000
2016	3 593 000	24 148 000	1 000 000	1 351 939	5 830 893	306 300
2017	4 523 000	25 184 000	1 000 000	552 670	6 105 173	305 700

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Z tabulky č. 4.1 je patrné, že ačkoliv obrat dceřiné společnosti roste, tak zisk klesá, dá se odhadnout, že v roce 2017 došlo v dceřiné společnosti k vyšším investicím než v letech 2015 a 2016. Obrat mateřské společnosti také každoročně stoupá. Zisk se sice v průměru drží na zhruba stejné úrovni, ale opět lze odhadnout, že v roce 2016 došlo naopak na české straně k investici za cca za 1 000 000 Kč. V letech 2015 a 2017 je zisk téměř stejný, tudíž žádné větší investice se asi oproti roku 2016 nekonaly.

Obchodní společnost pracuje se softwarem Pohoda Stormware a zaměstnává interně dvě účetní a externě jednu především na poradenství a kontrolu. Účetnictví je vedeno pomocí jednookruhové účetní soustavy s využitím účtů analytické evidence (dále jen „analytika“) pro potřeby manažerského účetnictví. Zbytek pracovního týmu obchodní společnosti tvoří dva jednatelé, tři řídicí pracovníci, kteří pod sebou mají tým techniků. Na české straně působí dva týmy, jeden je zaměřen na optiku, druhý na wi-fi. Na polské straně působí třetí tým, který je zaměřen především na wi-fi.

V následujícím textu se budeme věnovat analýze už pouze mateřské společnosti (dále jen „společnosti“ nebo „obchodní společnosti“).

4.2 Analýza mzdových nákladů

Průměrný počet zaměstnanců v posledních třech uzavřených účetních obdobích byl:

- v roce 2015 měla společnost průměrně 16 zaměstnanců, z toho 2 společníky v závislé činnosti,
- v roce 2016 měla společnost průměrně 17 zaměstnanců, z toho 2 společníky v závislé činnosti,

- v roce 2017 nedošlo k žádné změně a společnost měla opět průměrně 17 zaměstnanců, z toho 2 společníky v závislé činnosti.

Výše osobních nákladů vynaložených na zaměstnance a z toho výše nákladů vynaložených na členy řídicích orgánů v posledních třech uzavřených účetních obdobích byly:

- v roce 2015
 - výše osobních nákladů na zaměstnance: 6 690 018 Kč,
 - z toho náklady na členy řídicích orgánů: 1 287 907 Kč,
- v roce 2016
 - výše osobních nákladů na zaměstnance: 7 041 450 Kč,
 - z toho náklady na členy řídicích orgánů: 1 297 857 Kč,
- v roce 2017
 - výše osobních nákladů na zaměstnance: 6 771 715 Kč,
 - z toho náklady na členy řídicích orgánů: 1 298 009 Kč.

Při porovnání vynaložených osobních nákladů na zaměstnance za poslední tři účetní období, lze pozorovat, že ačkoliv náklady na členy řídicích orgánů byly za všechny tři roky průměrně stejné, tak v roce 2015, když byl průměrný počet zaměstnanců nejnižší, tj. 16 tak osobní náklady byly skoro stejně vysoké jaké v roce 2017, kdy ale průměrný počet zaměstnanců byl vyšší o jednoho zaměstnance. Vypočítáme-li si průměrné náklady na jednoho zaměstnance v letech 2015, 2016 a 2017 bylo zjištěno, že:

- v roce 2015 byly průměrné osobní náklady na jednoho zaměstnance 385 865 Kč,
- v roce 2016 byly průměrné osobní náklady na jednoho zaměstnance 382 906 Kč,
- v roce 2017 byly průměrné osobní náklady na jednoho zaměstnance 364 914 Kč.

Vzhledem k tomu, že průměrné mzdy v České republice v posledních letech vlivem nízké nezaměstnanosti a dalších makroekonomických vlivů mají rostoucí směr, je trend výše mezd v této společnosti navzdory stabilního zisku klesající.

4.3 Analýza odpisů

Společnost využívá k odpisování dlouhodobého majetku jak rovnoměrné, tak i zrychlené daňové odpisy. Účetní a daňové odpisy se rovnají. Ve společnosti, kterou podrobujeme analýze vnitropodnikového účetnictví jsou odpisy významnou nákladovou položkou.

- V roce 2015 společnost odepsala majetek a daňově uznatelně v nákladech uplatnila v hodnotě celkem 2 509 224 Kč.

- V roce 2016 se tato částka odpisů zvedla a společnost odepsala a daňově uznatelně v nákladech uplatnila celkem 3 148 420 Kč.
- V roce 2017 se částka odpisů opět zvedla a společnost odepsala a daňově uznatelně v nákladech uplatnila celkem 3 655 476 Kč.

V roce 2016 došlo k investici v podobě nákupu dlouhodobého majetku a vyšší odpis se následně projevil i ve znatelně nižším zisku, který byl posuzován na začátku kapitoly. Ovšem v roce 2017 byly odpisy opět o půl milionu vyšší, ale zisk už byl zpátky na své klasické úrovni, tzn. že muselo zřejmě dojít na základě investice v roce 2016 k nárůstu tržeb.

4.4. Analýza tržeb

Zaměříme-li nyní pozornost na výnosové účty za poslední tři uzavřené účetní období, zjistíme, že:

- v roce 2015 byly tržby společnosti za poskytované služby, prodej zboží a drobného materiálu celkem 24 066 056 Kč;
- v roce 2016 byly tržby společnosti za poskytované služby, prodej zboží a drobného materiálu celkem 24 092 473 Kč;
- v roce 2017 byly tržby společnosti za poskytované služby, prodej zboží a drobného materiálu celkem 25 143 153 Kč.

Po porovnání tržeb za poslední tři roky lze pozorovat, že po investici do dlouhodobého majetku v roce 2016 opravdu došlo v následujícím roce k růstu tržeb za poskytované služby, prodej zboží a drobného materiálu o více než milion Kč. Což se domníváme, že je pro společnost dobrou zpětnou vazbou.

4.5 Analýza výsledovky analyticky

V následujícím kroku diplomové práce se zaměříme na analýzu výsledovky analyticky za rok 2017. Podíváme se postupně na všechny nákladové a výnosové účty využívané ve společnosti a jejich analytické členění, pomocí kterého společnost vede vnitropodnikové účetnictví.

4.5.1 Náklady

První skupinou nákladů jsou tzv. spotřebované nákupy, které zahrnují nákladové účty 501 (spotřeba materiálu), 502 (spotřeba energie), 503 (spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek) a 504 (prodané zboží). Používanou analytiku na těchto účtech, názvy účtů a jejich hodnoty zobrazuje následující tabulka č. 4.2.

Tabulka č. 4.2 Analytická evidence a hodnoty účtů 501 až 504

Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav na účtu k 31.12.2017 v Kč
501100	Spotřeba materiálu	1 309 221,53
501201	PHM Škoda 1	29 408,90
501202	PHM Škoda 2	46 325,38
501205	PHM Škoda 5	11 989,09
501206	PHM Škoda 6	36 872,05
501207	PHM Škoda 7	29 803,80
5012018	PHM Škoda 8	36 846,60
501209	PHM Škoda 9	58 363,45
501210	PHM Škoda 10	28 668,51
501211	PHM Škoda 11	89 523,75
501212	PHM Škoda 12	20 221,81
501213	PHM Škoda 13	82 022,75
501214	PHM Škoda 14	18 252,02
502000	Spotřeba energie	338 917,64
503000	Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	58 877,62
504000	Prodané zboží	180 292,15
50x	Celkem spotřebované nákupy	2 375 607,06

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Z použité analytiky zobrazených nákladových účtů společnosti je patrné, že společnost aktivně využívá 12 osobních aut a za pohonné hmoty za rok 2017 celkem zaplatila 488 298,12 Kč.

Hlavní nákladovou položkou zobrazené skupiny nákladových účtů je stoprocentně účet 501100, který zachycuje spotřebu materiálu. Vzhledem k tomu, že se společnost zaměřuje na poskytování služeb a nákladová položka dosahuje téměř 1 310 000 Kč, schází zde trochu rozčlenění tohoto nákladového účtu pomocí analytiky, tak aby měl vypovídající schopnost, poskytnout řídicím pracovníkům společnosti informace např. o tom, jaké jsou náklady na jednotlivou údržbu stálých zákazníků a jaká je nákladovost nových projektů a budovaných sítí.

Účet 502, 503 a 504 jsou úplně bez analytiky. Kdyby účet 502 byl analyticky rozdělen na další dva účty, mohl by poskytovat rozčleněné informace zvlášť o tom, jaká je spotřeba energie v budově, ve které společnost sídlí a jaká je spotřeba energie zařízení, které má společnost rozmístěná v prostorech, které má v nájmu v jednotlivých bytových domech a na místech, kde jsou umístěny antény. Účet 503 pro řízení této společnosti je, domníváme se, bez analytiky plně dostačující. Poslední účet této skupiny, a to účet 504 by opět bylo vhodnější rozdělit do dvou analytických podskupin. 504100 by byl účet určený pro prodej zboží v místě provozovny společnosti a účet 504200 by byl účet, který by zachycoval prodej zboží techniky v místě montáže.

Druhou skupinou nákladových účtů jsou nákupy služeb, které zahrnují nákladové účty 511 (opravy a udržování), 512 (cestovné), 513 (reprezentace) a 518 (nákup služeb). Používanou analytiku na těchto účtech, názvy účtů a jejich hodnoty zobrazuje následující tabulka č. 4.3.

Tabulka č. 4.3 Analytika a hodnoty účtů 511 až 518

Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav účtu k 31.12.2017 v Kč
511100	Opravy a udržování	187 111,64
511200	Oprava nemovitostí	182 805,00
512000	Cestovné	3 597,84
513000	Náklady na reprezentaci	22 724,55
518100	Konektivita	1 120 671,27
518200	Přenosové trasy	1 029 600,00
518300	Nájemné buněk	574 480,93
518400	Telefonní poplatky	100 495,60
518500	Poštovné	14 480,13
Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav účtu k 31.12.2017 v Kč
518700	Ostatní služby	672 184,63
518900	Ostatní služby nedaňové	186 997,97
51x	Celkem za služby	4 095 149,56

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Hned prvním účtem této skupiny nákladových účtů je účet 511, který zachycuje náklady na opravy a udržování a ve společnosti je konkrétně analyticky rozdělen na účet 511100 poskytující informace řídicím pracovníkům o tom, jak vysoké náklady byly vynaloženy na

běžné opravy a udržování a na účet 511200, který naopak zachycuje náklady na opravy vlastních nemovitostí společnosti, které nejsou technickým zhodnocením.

Nákladový účet 512 s názvem cestovné, který je využívám pro pracovní cesty nese v této společnosti velice nízkou hodnotu, jelikož všechny náklady za jízdy jsou vykázány v podobě nákladů na provoz vlastních aut společnosti. Proto se domníváme, že na tomto účtu je prozatím analytika bezpředmětná. Kdyby ovšem došlo ke změně a pracovníci by byly vysíláni na pracovní cesty, bylo by poté vhodné zavést analytiku podle jednotlivých pracovníků.

Nákladový, ovšem daňově neuznatelný účet 513 nazýván náklady na reprezentaci zahrnuje částku za různá občerstvení a jeho další zkoumání i s ohledem na částku, kterou zachycuje je nevýznamné.

Za pozornost stojí účet 518 a jeho analytika, která účet rozčleňuje na 7 jednotlivých účtů. Nejvyšší hodnotu má účet 518100, který zobrazuje náklady za konektivitu. Za pomoci konektivity se spojují počítače, počítačové terminály, mobilní přístroje a všechna další zařízení, vyskytující se v dané síti. Laicky řečeno je konektivita pro internetovou síť jako benzín pro auto, bez ní by to prostě nejelo. Dalším účtem s vysokou hodnotou je účet 518200 pojmenován přenosové trasy. Za pomoci přenosových tras se dopravuje signál z místa A do místa B. Poloviční hodnotu oproti předchozím dvou účtům má účet 518300, která zahrnuje náklady za nájemné buněk. Posledním zratelným nákladem jsou telefonní poplatky zachycené na analytickém účtu služeb 518400. V tabulce zároveň vidíme, že poměrně dost služeb je ale vyčleněno na analytickém účtu 518900 jako daňově neuznatelné a o tuto hodnotu je třeba upravit základ daně.

Další skupinou jsou osobní náklady zahrnující mzdové náklady, zákonné sociální a zdravotní pojištění. Tyto náklady již byly porovnány meziročně v první části této kapitoly. Analytickou evidenci ve skupině osobních nákladů nevede společnost žádnou. Bylo by požadavkem řídicích pracovníků mít informace o mzdových výdajích na jednotlivé pracovníky ve výsledovce, bylo by možné zavést jednotlivou analytiku pro každého zaměstnance zvlášť, prozatím je tato informace snadno dohledatelná ve vyúčtováních mezd a mzdových listech. Informace, která je ale nutná vždy spočítat, a pro kterou by analytika v této skupině nákladů byla vhodná je rozlišení analyticky nákladů na zaměstnance, kteří jsou ve společnosti na hlavní pracovní poměr a na ty kteří jsou na dohody mimo pracovní poměr.

Skupinou následující po osobních nákladech jsou náklady na daně a poplatky. Zde opět analytika schází. Jak účet 531 (daň silniční) tak účet 532 (daň z nemovitosti) nejsou analyticky členěny, i přesto že u účtu 531 by bylo více než vhodné, aby každé z užívaných aut mělo svou zachovanou analytiku i u účtu 531, který nese informaci o výši nákladů na silniční daň.

Skupina účtů 54x (jiné provozní náklady) také analytiku nemá, avšak v případě této společnosti se domníváme, že v tomto případě jde o optimální stav. Ani jeden z účtů, které tato skupina zahrnuje, nemá vyšší konečný stav než 15 000 Kč, a naopak moc analytiky by mohlo být na škodu, mohl by vzniknout chaos, a nebo by to vedlo k nedůslednému dodržování účtování na analytické účty.

Skupina 55x jsou odpisy, jejichž hodnoty byly definovány výše. Ve výsledovce analyticky, lze vidět, že společnost u odpisů vede analytickou evidenci, která je k nahlédnutí v následující tabulce č. 4.4.

Tabulka č. 4.4 Analytická evidence a hodnoty účtů 551 – Odpisy

Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav účtu k 31.12.2017 v Kč
551100	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	1 430 361,00
551200	Odpisy dlouhodobého DHM	2 177 030,81
551300	Odpisy DNM	48 084,00
55x	Celkem odpisy	3 655 475,81

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Syntetické účty odpisů společnost rozděluje na tři analytické účty, ovšem domníváme se, že jde o poněkud nešťastné a téměř nic vypovídající pojmenování těchto účtů. Myslíme si, že by bylo vhodné účet 551 rozčlenit stejnou analytikou, jaká je použita v rozvaze u jednotlivých položek dlouhodobého majetku.

Předposlední skupinou nákladů je skupina účtů 56x. Patří tam účet:

- Kursových ztrát 563 s přirozeně vysokou hodnotou 28 481,31 Kč. Na to, že se jedná o pohraniční firmu se zahraniční dceřinou společností jde o zcela obvyklou výši kursových ztrát, kterou se domníváme není potřeba dal analyticky členit;
- Ostatních a mimořádných nákladů 568, který je analyticky rozdělen na účet 568000 a účet 568100. Na účtu 568000 jsou zachyceny informace o ostatních a mimořádných finančních nákladech a na účtu 568100 jsou zachyceny náklady za pojištění.

Poslední skupinou nákladových účtů a zároveň i posledním účtem je účet 591, který nese informaci o výši dani z příjmu, která je splatná. Tento účet v konkrétní společnosti analytické rozdělení nepotřebuje.

4.5.2 Výnosy

Druhou část výsledovky analyticky tvoří výnosy a jejich první skupinou je skupina 60x, která zahrnuje tržby za vlastní výkony a zboží a analytiku těchto účtů a jejich hodnoty zobrazuje následující tabulka č. 4.5.

Tabulka č. 4.5 Analytika a hodnoty účtů 602 až 604

Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav účtu k 31.12.2017 v Kč
602100	Konektivita	24 192 238,45
602200	Webhosting	25 800,00
602300	Serverhousing	59 640,00
602400	Aktivační poplatek	478 796,92
602500	Servisní práce a modernizace	11 975,39
602600	Ostatní služby (webdesign, instalace apod.)	27 437,17
604000	Tržby za zboží	207 293,98
60x	Celkem tržby za vlastní výkony a zboží	25 003 181,91

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Z analytického rozdělení výnosových účtů tržeb je viditelné, že analytika byla volená na základě poskytovaných služeb, které byly v této diplomové práci zmíněny na začátku 4. kapitoly v představení společnosti. Domníváme se však, že by bylo vhodné mít na straně nákladů i výnosů v rámci možností postavenou minimálně v základu stejnou analytiku, abychom si mohli účty vzájemně porovnávat a zjišťovat tak potřebné informace k zodpovězení otázek k řízení a rozhodování. Zde se shoduje analytika u nákladů a výnosů pouze u účtu konektivity.

Druhou skupinou výnosových účtů jsou účty skupiny 64x, které zahrnují dva účty, a to účet 642 tržby z prodeje materiálu a účet 648 ostatní provozní výnosy. Opět se jedná o účty s nevýznamnými hodnotami a nejsou analyticky členěny.

Třetí a zároveň poslední skupinou je skupina 66x obsahující informace o finančních výnosech. Ani v této skupině není použito analytické členění jednotlivých účtů.

4.6 Analýza rozvahy analyticky

Tak jako byl předchozí krok zaměřen na analýzu výsledovky analyticky, budou následující odstavce věnovány analýze rozvahy analyticky za rok 2017. Podíváme se postupně na všechny

aktivní a pasivní účty využívané ve společnosti a jejich analytické členění, pomocí kterého společnost vede vnitropodnikové účetnictví.

4.6.1 Aktiva

Obchodní společnost vykazuje k 31.12.2017 stav aktiv 31 865 tis. Kč.

I) Dlouhodobý majetek

Prvním aktivním účtem s vykazovaným zůstatkem na konci účetního období 2017 je účet dlouhodobého nehmotného majetku 013 Software, jelikož se jedná o jediný dlouhodobý nehmotný majetek společnosti není tento rozvahový účet dále analyticky členěn.

Oproti tomu skupina účtů dlouhodobého hmotného majetku již analytické členění má. Jelikož společnost disponuje různým dlouhodobým hmotným majetkem, dochází k analytickému rozlišení účtů 021 (stavby) a 022 (samostatné movité věci a soubory movitých věcí), které zobrazuje následující tabulka č. 4.6.

Tabulka č. 4.6 Analytika a hodnoty účtů 021 až 022

Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav účtu k 31.12.2017 v Kč
021100	Přenosové trasy	10 312 806
021200	Sídlo firmy	3 818 843
022100	Komunikační technologie	9 157 477
022200	Drobný majetek	9 826 087
02x	Celkem dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	35 115 213

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Avšak ve skupině 02x není zahrnutý veškerý dlouhodobý hmotný majetek společnosti, jak je vidět v posledním řádku tabulky, jedná se pouze dlouhodobý hmotný majetek odepisovaný. Následující společností využívaný účet je účet 031 nesoucí hodnotu pozemku, a jehož hodnota se neodepisuje. Vzhledem k tomu, že společnost nemá pozemků více, tak ani tento účet se analyticky dále nečlení.

Zajímavostí může být, že na účtu nedokončeného dlouhodobého majetku 042100 zůstal k uzavírání účetního období konečný zůstatek, jedná se o přenosové trasy, které zřejmě ještě nebyly dokončeny a nemohly tak být zařazeny do užívání. K zůstatku na účtu 042100 je doporučením u inventarizace účtů provést detailnější zápis, aby bylo zřejmé, v jakém stádiu se proces na účtu 042100 k 31.12.2017 nacházel a co lze v roce 2018 očekávat. Lze si povšimnout,

že účet 042100 má stejné analytické rozlišení jaké dříve zmíněný účet 021100 taktéž pojmenován přenosové trasy. Takto dodržena analytika je správná a účelná.

Obchodní společnost disponuje také dlouhodobým finančním majetkem, který zachycuje účet 061 – Podíly ovládaná nebo ovládající osoba s hodnotou 305 700 Kč. Jedná se o jedinou skutečnost, tudíž analytické členění opět není zapotřebí.

Oprávkový účet k softwaru analytické členění nemá stejně jako účet 013, ale další oprávkové účty skupiny 08x vztahující se k účtům skupiny 02x mají stejnou analytiku jako právě účty skupiny 02x. Opět účelné a správné využití analytiky pro vedení vnitropodnikového účetnictví.

II) Oběžná aktiva

Největší podíl na oběžných aktivech společnosti nesou nepochybně peněžní prostředky v pokladně a na bankovních účtech, jejich výši a analytické členění lze vidět v tabulce č. 4.7. K přepočtu měny používá společnost denní kurz České národní banky.

Tabulka č. 4.7 Analytika a hodnoty účtů 211 (pokladna) až 221 (bankovní účty)

Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav účtu k 31.12.2017 v Kč
211100	Pokladna CZK	196 125
211200	Pokladna PLN	5 575,97
221100	Bankovní účet CZK	14 258 638
221200	Bankovní účet PLN	1 141 720
21x a 22x	Celkem peněžní prostředky v pokladně a na bankovních účtech	15 607 638, 97

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že obchodní společnost rozčlenila účty pokladen a bankovních účtů dle měny.

Další položkou oběžných aktiv jsou pohledávky, které jsou zachyceny na účtu 311. Ten však je bez dalšího analytického členění, což se domníváme, že není optimální. Celkový stav pohledávek na účtu 311 k 31.12.2017 je 1 021 348 Kč, což je podstatná částka, která by mohla být dále rozlišena např. podle stejné analytiky, kterou by společnost mohla zavést i k výnosovým účtům za tržby, tzn. analytické členění dle místa odběru služby. Díky takové analytice by bylo patrné např. to, ve kterých městech je nejvíce dlužníků.

Za povšimnutí stojí také konečný stav na účtu 381 náklady příštích období a vypovídá o tom, že společnost dodržuje účetní zásady a časově rozlišuje náklady.

4.6.2 Pasiva

Pasiva společnosti se samozřejmě rovnají aktivům, tzn. že rozvaha je vyrovnaná. Celková hodnota pasiv k 31.12.2017 je také 31 865 tis. Kč.

První skupinou pasivních účtů jsou závazky, které stejně jako pohledávky na straně aktiv nejsou nijak analyticky členěny. Celková hodnota závazků k 31.12.2017 je 814 302 Kč.

Další skupinou v rozvaze na straně pasiv jsou závazky vůči zaměstnancům a institucím sociálního a zdravotního pojištění. Tyto účty by měly k 31.12.2017 nést pouze hodnotu prosincových mezd a tyto závazky by měli být nejpozději v lednu následujícího roku zaplacený, aby bylo daňově uznatelnými. Analytické členění zde opět není použito žádné.

Skupina pasivních účtů 34x, která zahrnuje daňové závazky působí lehce zmateně. K nahlédnutí v následující tabulce č. 4.8

Tabulka č. 4.8 Analytika a hodnoty účtů ze skupiny účtů 34x – Zúčtování daní a dotací

Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav účtu k 31.12.2017 v Kč
341000	Daň z příjmů	181 668
342100	Daň ze závislé činnosti	59 209
343000	Daň z přidané hodnoty	-24 256 159,78
343010	Daň z přidané hodnoty	- 1973,80
343015	Daň z přidané hodnoty 2013	-5 779,49
343019	Daň z přidané hodnoty	0
343021	Daň z přidané hodnoty 2013	24 874 678,42
345100	Silniční daň	-14 325
34x	Celkem zúčtování daní a dotací	567 317,35

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

V tabulce lze vidět analytické rozdělení účtu 343, který zachycuje daň z přidané hodnoty. Společnost tento účet rozdělila dle sazeb DPH a také u popisu, lze 2x vidět rok 2013. Z konečných stavů je znatelné, že analytika zrovna zde nebyla dodržena a teď nemá žádnou vypovídající a informativní hodnotu. Až konečný stav součtu všech účtů 343x se rovná při inventarizaci stavu DPH, který firmy skutečně musí odvést finančnímu úřadu v měsíci lednu. Bylo by vhodné interním zápisem stavy na účtech opravit a zvolit vhodnější analytiku, kterou bude společnost dodržovat.

Dále v tabulce č. 4.8. vidíme, že společnost má povinnost zaplatit daň z příjmu a na silniční dani má přeplatek.

K časovému rozlišení správně společnost využívá i účet 389 dohadné účty pasivní, kdy na tomto účtu je účtováno o předpokládaném vyúčtování energií za rok 2017 v roce 2018. Analytika zde není použita.

Skupina účtů 411 a 414 zachycuje stav základního kapitálu a oceňovací rozdíly z přecenění majetku. Jelikož je stav oceňovacích rozdílů záporný, tak konečný stav skupiny účtů 41x je 933 350 Kč.

Poslední skupinou pasivních účtů jsou účty zachycující výsledky hospodaření minulých let a ostatní rezervní fondy. Společnost si vede rezervní fond s konečným stavem 313 112 Kč. Účet 428 nerozdělený zisk minulých let má konečný stav k 31.12.2017 24 287 026 Kč a neuhrazená ztráta minulých let zachycená na účtu 429 je k 31.12.2017 – 423 052 Kč. Skupina účtů 42x fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření tak jednoznačně se svou konečnou celkovou hodnotou 25 110 435 Kč je hlavním zdrojem vlastních zdrojů společnosti.

4.7 Analýza nákladů a výnosů roku 2017 po měsících

Následující subkapitola diplomové práce je zaměřena na analýzu výsledovky analyticky z roku 2017 po jednotlivých měsících. Jednotlivé hodnoty zachycuje následující tabulka č. 4.9. Tabulka č. 4.9 Náklady a výnosy po měsících za rok 2017 v Kč

	Náklady celkem	Výnosy celkem	Výsledek hospodaření
Leden	1 191 208,73	2 033 540,29	842 331,56
Únor	1 097 001,98	2 024 215,99	927 214,0
Březen	1 318 223,29	2 010 023,55	691 800,26
Duben	1 317 843,45	2 042 607,32	724 763,87
Květen	1 257 729,55	2 074 711,23	816 981,6
Červen	1 192 522,01	2 126 861,73	934 339,72
Červenec	1 199 154,02	2 264 370,83	1 065 216,81
Srpen	1 307 629,37	2 084 159,69	776 530,32
Září	1 394 007,19	2 154 995,78	760 988,59
Říjen	1 408 146,7	2 118 450,46	710 303,74
Listopad	1 292 867,15	2 128 040,42	835 173,27
Prosinec	6 684 302,51	2 121 874,47	-4 562,428,04
CELKEM	20 660 635,97	25 183 851,76	4 523,215,79

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Z tabulky vidíme, že výnosy společnosti jsou opravdu stabilní a každý měsíc s drobnými odchylkami stejné, vždy přesahující 2 mil. Kč. Náklady společnosti se pohybují průměrně také každý měsíc v hodnotách od 1,1 mil. Kč po 1,4 mil. Kč. Jedinou výjimku tvoří měsíc prosinec, který znatelně vybočuje s hodnotou 6,7 mil. Kč. Co tento náhlý vzestup způsobilo? Odpověď nalezneme ve výsledovce analyticky za měsíc prosinec 2017 viz příloha č. 2.

Zde lze pozorovat mnohonásobné navýšení účtu 502 spotřeba energie. Také účet 504 prodej zboží zaznamenal nárůst, za měsíc prosinec je jeho hodnota téměř poloviční z hodnoty za celý rok. Stav účtu 518 za měsíc prosinec je vyšší oproti ostatním měsícům skoro o 200 tis. Kč. Na účtu 527 se objevil stav 145 538 Kč, skoro to vypadá jako by stravenky byly účtovány jedním zápisem za celý rok. Dále lze pozorovat, že v prosinci došlo k předpisu silniční daně za celý rok 2017. A hlavní nejvýznamnější položkou, která tak náklady za měsíc prosinec ovlivnila „zkreslila“ je předpis odpisů za celý rok 2017, které mají hodnotu 3 655 476 Kč. A poslední velkou částkou je předpis daně z příjmu na účtu 591 ve výši 1 114 160 Kč. Domníváme se, že by bylo vhodné nákladové položky, jako jsou odpisy, předpisy daní apod. nezapisovat jedním souhrnným interním dokladem na konci roku, ale tvořit interní doklady měsíčně, tak aby nezkreslovaly výsledek hospodaření a měsíční nákladovost v průběhu roku.

4.8 Analýza tržeb za jeden měsíc

Jelikož v analýze nákladů a výnosů roku 2017 po měsících jsme zjistili, že výnosy jsou stabilní a každý měsíc průměrně stejně vysoké, zaměřili jsme se na průzkum, která odběrná místa dosahují nejvyšších tržeb. Proto jsme provedli analýzu tržeb za jeden měsíc, konkrétně prosince roku 2017 dle místa odběratele. Vzhledem k tomu, že žádné takové rozlišení obchodní společnost nesleduje, získali jsme následující informace z účetního programu pomocí filtrů a sčítání.

Vzhledem k tomu, že jedním z cílů diplomové práce je návrh na vylepšení analyzovaného manažerského účetnictví obchodní společnosti, tak aby informace, jež poskytuje byly pro řídicí pracovníky co nejprínosnější. Tak provedená analýza tržeb za jeden sledovaný měsíc dle místa odběratele je i návrhem na zlepšení prováděného manažerského účetnictví. Tzn. cílem provedené analýzy bylo zjistit, které oblasti dosahují nejvyšších tržeb, a které naopak dosahují nejnižších tržeb a vyhodnotit díky tomu, do kterých oblastí se obchodní společnosti vyplatí více investovat do inovací, reklamy apod.

Následující tabulka č. 4.10 zobrazuje hodnoty tržeb pro jednotlivá města za měsíc prosinec roku 2017.

Tabulka č. 4.10 Tržby dle města za měsíc prosinec 2017

Město, kde bydlí/sídlí odběratel	Výše tržby za prosinec 2017
Český Těšín	1 172 541 Kč
Jablunkov	119 629 Kč
Karviná	79 209 Kč
Havířov	308 731 Kč
Frýdek-Místek	26 166 Kč
Dobrá	13 239 Kč
Dětmarovice	39 099 Kč
Bukovec	17 522 Kč
Písek	17 040 Kč
Ostrava	38 211 Kč
Albrechtice	69 567 Kč
Ostatní	159 800
Celkem tržby za prosinec 2017	2 060 754 Kč

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Z tabulky č. 4.10 je patrné, že největší podíl na tržbách má jednoznačně město Český Těšín, za ním následuje město Havířov a Jablunkov, o něco menší tržby mají města Frýdek-Místek a Ostrava. Na základě provedené analýzy tržeb za jeden měsíc dle místa odběru lze obchodní společnosti doporučit zvýšit investice do reklamy a propagace do výše zmíněných pěti měst. Tzn. do Českého Těšína, Havířova a Jablunkova z důvodu nejvyšších tržeb a do měst Frýdek-Místek a Ostrava z důvodu velkého potenciálu z hlediska většího počtu obyvatel a sídlících firem.

5. Závěr

Chce-li účetní jednotka využívat výstupy z účetnictví i k jiným než pouze legislativou stanoveným činnostem, pak je vhodné rozšířit vedení účetnictví na úroveň manažerského účetnictví ať už využitím jednookruhové, dvouokruhové organizace účetnictví nebo jejich vzájemnou kombinací. Výběr záleží čistě na účetní jednotce, podle toho, jaké má od výstupů účetnictví očekávání a požadavky. Na základě vedení manažerského účetnictví může společnost přesněji a lépe plánovat, definovat výkony, kalkulovat náklady, stanovovat ceny atd. Je-li vedení manažerského účetnictví v účetní jednotce opomíjeno, může docházet ke špatným podnikatelským rozhodnutím, ke špatně určeným cenovým nabídkám, ke ztrátové výrobě, k pozdním zastavením výroby či změnám ve výrobě apod. jen kvůli neznalosti interních hodnot podnikatelského procesu konkrétní účetní jednotky.

V diplomové práci lze pozorovat, konkrétně v praktické části v tabulce č. 4.8, že některé účetní jednotky sice manažerské účetnictví vedou, ale zapomínají ho aktualizovat, nebo naopak použité metody nedodržují a takto vedené manažerské účetnictví ztrácí na hodnotě a jeho vypovídací schopnosti jsou rázem nevyužitelné. Zavede-li účetní jednotka nějakou analytickou evidenci a poté ji nedodržuje, je velice obtížné v množství dat analytiku zpětně opravit, tak aby odpovídala skutečnosti a jednotlivé účty tak zobrazovali ty údaje, pro které byly vytvořeny.

V závěru je vhodné podotknout, že legislativa platí pro všechny účetní jednotky stejná a jejich řídicí orgány a je samozřejmostí její dodržování, ale není návodem, jak vést správné a účelné účetnictví. Zároveň žádný řídicí pracovník není schopen říct, jak vést manažerské účetnictví, tak aby bylo pro účetní jednotku opravdovým přínosem a investice do něj ať už finanční nebo časová nebyly zbytečné. Pro dokonale fungující manažerské účetnictví je zapotřebí jak pílě, trpělivost, a hlavně zkušená účetní s mnohaletou praxí, která rozumí jak svému oboru, tak zná i chod účetní jednotky, tak je zapotřebí i souhra a dokonalá informovanost mezi řídicími pracovníky a účetními.

Manažerské účetnictví si může společnost zpracovávat sama za pomoci interní účetní nebo interního účetního oddělení, anebo si může najmout dodavatelskou firmu. Avšak doporučení v závěru této diplomové práce by znělo jednoznačně pro zaměstnání interní účetní. Pro vedení manažerského účetnictví je podmínkou znalost účetní jednotky a její výrobní nebo obchodní proces, znalost zaměstnanců a jejich docházky a velkou roli hraje také čas, kdy se informace o aktuálním dění v obchodní společnosti dostanou k účetní, která tyto informace zpracovává a zaznamenává právě na jednotlivých účtech. Vede-li účetnictví dodavatelská společnost je velkým problémem časové zpoždění, kdy informace pro řízení a rozhodování

nejsou poskytovány včas. Dodavatelské firmy je vhodné najmout na případnou kontrolu vedeného účetnictví anebo pro menší účetní jednotky.

Investice do kvalitně vedeného manažerského účetnictví v budoucnu ušetří čas a zároveň se mnohonásobně vrátí. Jelikož se díky němu zaručeně předejde špatným rozhodnutím a chybám v rozhodovacím a řídicí procesu.

Seznam použité literatury

Knihy

- [1] BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným 2016 – prakticky včetně účetnictví a daní*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 368 s. ISBN 978-80-7554-037-9.
- [2] DLUHOŠOVÁ, Dana. *Finanční řízení a rozhodování podniku*. 3. vyd. Praha: Ekopress, 2010. 225 s. ISBN 978-80-86929-68-2.
- [3] KIMMEL, Paul, Jerry WEYGANDT a Donald KIESO. *Financial Accounting: Tools for Business Decision Making*. 5th ed. Hoboken: Wiley, 2009. 717 s. ISBN 978-0-470-23980-3.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [5] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [6] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 4. vyd. Praha: Management Press, 2018. 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
- [7] MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.
- [8] KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2017*. 14. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 528 s. ISBN 978-80-7552-518-5.
- [9] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2017*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 1152 s. ISBN 978-80-7554-061-4.

Elektronické dokumenty a ostatní

- [10] Jednoduché účetnictví <https://www.stormware.cz/ucetni-pojmy/jednoduche-ucetnictvi/>
- [11] Kategorizace účetních jednotek <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/kategorizace-ucetnich-jednotek-od-1-1-2016/>
- [12] Manažerské účetnictví https://www.sluzbyapodnikani.cz/wp-content/uploads/Skripta_Mana%C5%BEersk%C3%A9-%C3%BA%C4%8Detnictv%C3%AD_2018_uk%C3%A1zka.pdf

Interní materiály společnosti

- [13] Interní materiály společnosti

Seznam zkratk

DPH – daň z přidané hodnoty

ČÚS – České účetní standardy

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 3.7.2019



.....
Bc. Daniela Maroszová